



Faculdade CDL

MBA em ICMS

Secundina Diógenes

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE SÓCIOS E ADMINISTRADORES PELOS
DÉBITOS DE ICMS DA SOCIEDADE EMPRESÁRIA**

Fortaleza

2013

Secundina Diógenes

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE SÓCIOS E ADMINISTRADORES PELOS
DÉBITOS DE ICMS DA SOCIEDADE EMPRESÁRIA**

Monografia apresentada ao curso de MBA em ICMS
da Faculdade CDL, como requisito parcial para
obtenção de grau de especialista.

Prof. Orientador: Ms. Paulo Sérgio Coutinho
Almada

Fortaleza

2013

Autor do trabalho:

Secundina Diógenes

Título do trabalho:

Responsabilidade tributária de sócios e administradores pelos débitos de ICMS da sociedade empresária

Monografia apresentada ao curso de MBA em ICMS da Faculdade CDL como requisito parcial para obtenção de grau de especialista.

Aprovada em ____/____/____

Paulo Sérgio Coutinho Almada
Faculdade Câmara dos Dirigentes Lojistas

A Deus por todas as benções e as dificuldades.

A Paulo Almada pela orientação e pelas valorosas opiniões.

A Ana Luiza pelas inúmeras correções.

A Daniel Landim pelo apoio e por despertar em mim o interesse pelo tema.

A Fernando Falcão e Ivan Falcão pelo acesso irrestrito que me foi concedido na biblioteca de Fernando Falcão Advogados Associados sem o qual não seria possível a elaboração do presente trabalho.

RESUMO

Em regra, os direitos e as obrigações das sociedades empresárias distinguem-se daqueles das pessoas físicas que as integram, mas em caráter excepcional, no âmbito tributário nacional, há dispositivos legais que autorizam, em determinadas hipóteses, o afastamento da personalidade daquelas para que os efeitos de suas obrigações sejam estendidos ao patrimônio de seus administradores e sócios. Todavia, a observação dos mecanismos judiciais e administrativos direcionados à execução dos débitos de ICMS no Estado do Ceará permite a constatação de que a atribuição da responsabilidade patrimonial aos sócios e aos administradores da sociedade empresária nem sempre atende a tais preceitos legais, razão pela qual, após acurado estudo, propõem-se algumas medidas para mudar essa realidade, beneficiando com isso empresários e o Estado.

Palavras-chave: Responsabilidade tributária, sócios, administradores, débitos de ICMS, sociedade empresária, Estado do Ceará.

RESUMEN

En regla, los derechos y las obligaciones de las sociedades de responsabilidad distinguen a aquellos de las personas que les integran, pero en carácter excepcional, en el bajo el rubro impuesto nacional, hay disposiciones legales que autorizan, en determinadas hipótesis, la eliminación de la personalidad de aquellas para que los efectos de sus obligaciones alcancen el patrimonio de sus administradores y socios. Sin embargo, la observación de los mecanismos judiciales y administrativos dirigidos a la ejecución de las deudas debidas de ICMS en el Estado del Ceará permite la constatación de que la responsabilización patrimonial de los socios y administradores de las sociedades de responsabilidad no siempre cumple con tales requisitos legales, razón por la cual, después de cuidadoso estudio, se proponen algunas medidas para cambiar esa realidad, beneficiando con eso a empresarios y al Estado.

Palabras clave: Responsabilidad tributaria, socios, administradores, deudas de ICMS, sociedad de responsabilidad, Estado del Ceará.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	8
1 DA PERSONALIDADE DA SOCIEDADE EMPRESÁRIA	11
1.1 Natureza da pessoa jurídica	11
1.2 O instituto da personalidade	14
1.3 Da classificação das pessoas jurídicas	15
1.4 Dos requisitos para constituição da pessoa jurídica de direito privado e do começo da existência legal de sua personalidade	16
1.5 Da distinção entre a personalidade da sociedade empresária e das pessoas físicas que a constituem	18
2 DA RESPONSABILIDADE CIVIL, CRIMINAL E TRIBUTÁRIA DA SOCIEDADE EMPRESÁRIA	19
2.1 Da responsabilidade civil da sociedade empresária	20
2.1.1 <i>Dos requisitos para invocação da responsabilidade da sociedade empresária</i>	20
2.1.2 <i>Das modalidades de responsabilidade civil</i>	21
2.1.3 <i>Responsabilidade de sócios e dirigentes nos casos de responsabilidade da pessoa jurídica</i>	24
2.2 Da responsabilidade penal das sociedades empresárias	27
2.3 Da responsabilidade tributária da sociedade empresária	31
3 DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE SÓCIOS E ADMINISTRADORES PELOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS DA SOCIEDADE EMPRESÁRIA	33
3.1 Da responsabilidade de que trata o art. 134 do CTN	33
3.1.1 <i>Dos requisitos legais</i>	33
3.1.2 <i>Da responsabilidade culposa e subsidiária do administrador</i>	34
3.1.3 <i>Da extensão da responsabilidade e da aplicação do preceito legal pela jurisprudência</i>	35
3.2 Da responsabilidade de que trata o art. 135 do CTN	35
3.2.1 <i>Dos requisitos legais</i>	36
3.2.2 <i>Da modalidade de responsabilidade subjetiva e dolosa e da necessidade de produção de provas</i>	37
3.2.3 <i>Da extensão da responsabilidade</i>	39
3.3 Semelhanças e diferenças entre as responsabilidades estabelecidas nos art.	

134 e 135 do CTN	40
3.4 Da responsabilidade de que trata o art. 137 do CTN	41
3.4.1 <i>Dos requisitos legais</i>	41
3.4.2 <i>Da extensão da responsabilidade</i>	41
3.5 Do requisito comum da condição de sócio-gerente ou administrador	42
3.6 Da necessidade de prévio processo administrativo à inscrição do sócio e do administrador em Dívida Ativa como co-responsável pelos créditos tributários da sociedade empresária	42
4 DA PRÁTICA DA RESPONSABILIZAÇÃO DOS SÓCIOS E ADMINISTRADORES NA PERSECUÇÃO DOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS DE ICMS NO ESTADO DO CEARÁ	46
4.1 Da observação empírica da responsabilização dos sócios na atividade de lançamento e de inscrição do crédito tributário em Dívida Ativa	46
4.2 Das consequências jurídico-processuais da inscrição dos sócios em Dívida Ativa	48
4.3 Da inexistência de previsão legal de processo administrativo para apuração da responsabilidade de terceiros pelo crédito tributário da sociedade empresária	50
4.4 Do redirecionamento das execuções fiscais quando não constam na Certidão de Dívida Ativa os nomes dos sócios e dos administradores	51
4.5 Da responsabilização penal dos sócios pelos crimes previstos na Lei nº 8.137/90 no Estado do Ceará	57
CONCLUSÃO	62
REFERÊNCIAS	68
ANEXO A	70
ANEXO B	75

INTRODUÇÃO

No ordenamento jurídico brasileiro, face à adoção das teorias afirmativistas da personalidade da pessoa jurídica, seus direitos e suas obrigações são distintos daqueles das pessoas físicas a ela relacionadas.

Não obstante, ante a possibilidade da prática de fraudes por parte de pessoas físicas que inescrupulosamente utilizam-se de pessoas jurídicas para mascarar seus atos, há previsão legal no art. 50 do Código Civil e nos arts. 134, inc. III e VII, 135 e 137 do Código Tributário Nacional (CTN), respectivamente *in verbis*, que permitem, em caráter excepcional, o afastamento da personalidade da pessoa jurídica para que os efeitos de suas obrigações sejam estendidos aos bens de seus administradores ou sócios e na Lei nº 8.137/90 há definição de fatos típicos relacionados a pessoas jurídicas cujo sujeito passivo é a pessoa física (BRASIL, 1966).

Art. 50. Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, que os efeitos de certas obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica.
[...]

Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:
[...]
III - os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;
[...]
VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.
Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório.

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:
I - as pessoas referidas no artigo anterior;
II - os mandatários, prepostos e empregados;
III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.
[...]

Art. 137. A responsabilidade é pessoal ao agente:
I - quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito;
II - quanto às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar;
III - quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico:
a) das pessoas referidas no artigo 134, contra aquelas por quem respondem;
b) dos mandatários, prepostos ou empregados, contra seus mandantes, preponentes ou empregadores;

c) dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, contra estas.

Sob o pálio desses dispositivos, no Estado do Ceará, verifica-se que na persecução dos débitos do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) das sociedades empresárias e no afã de vê-los satisfeitos, a personalidade da pessoa jurídica tem sido reiteradamente desconsiderada para co-responsabilizar sócios e administradores de sociedades empresárias por tais créditos tributários.

A observação dos mecanismos judiciais e administrativos direcionados ao adimplemento de tais débitos como o lançamento fiscal, a inscrição em Dívida Ativa e a execução fiscal permite a constatação de que, no Estado, aparentemente, a atribuição da responsabilidade patrimonial dos sócios e dos administradores da sociedade empresária, embora fundamentada em lei, nem sempre atende aos seus preceitos.

Geralmente, no curso de tais procedimentos não é demonstrada a ocorrência de desvio de finalidade da sociedade, de confusão patrimonial ou de qualquer requisito legal autorizador da desconsideração da personalidade jurídica.

Portanto, a forma como tais mecanismos tem sido operacionalizada além de gerar situações de ilegalidade na inscrição em Dívida Ativa e nas execuções fiscais, tem implicações diretas nos inquéritos policiais que visam a apuração de responsabilidade por tipos penais previstos na Lei nº 8.137/90 e ocorridos na apuração de ICMS de uma pessoa jurídica.

Frequentemente os referidos inquéritos recaem sobre pessoas que não possuem domínio dos fatos inquiridos e o oferecimento de denúncia, bem com o seu recebimento nem sempre demonstram o nexo de causalidade entre as condutas dos sócios e o fato típico, conforme ensina a doutrina penalista e exige a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ).

Ante esse cenário que impõe dúvidas sobre os reais contornos da personalidade das sociedades empresárias, as hipóteses em que são permitidas o seu afastamento na persecução fiscal para afetar a esfera jurídica de sócios e administradores e suas consequências práticas, lança-se ao estudo da responsabilidade tributária e criminal desses pelos débitos acima citados.

Para tanto, desenvolveu-se pesquisa qualitativa por meio do estudo da legislação, da doutrina e da jurisprudência do Tribunal de Justiça do Estado do Ceará (TJ/CE) e do STJ relacionada ao tema.

O presente trabalho visa, portanto, delinear, em um primeiro momento, os limites da responsabilidade de sócios e administradores pelos débitos de ICMS das sociedades empresárias.

Pretende-se que ele seja um veículo de informação acerca desses institutos e que, possa com isso, ainda que modestamente, contribuir para uma conclusão acerca da legalidade do uso do instituto da responsabilidade dos sócios pelos débitos da empresa na persecução de débitos do ICMS no Ceará.

Espera-se ainda que ele possa servir de fundamento para a consolidação de atos administrativos e judiciais que estão em consonância com os preceitos legais e que, por outro lado, possa ser instrumento para a revisão daqueles adversos aos ditames legais.

1 DA PERSONALIDADE DA SOCIEDADE EMPRESÁRIA

O homem é um ser eminentemente social, pois em razão das suas limitações, necessita da cooperação de outros para atingir os seus interesses e suprir suas necessidades.

Assim, desde a Antiguidade, os indivíduos se associam em unidades coletivas para alcançar finalidades pré-determinadas que transcendem às suas capacidades individuais.

Não obstante, para que tais associações, fruto das forças individuais daqueles que lhe deram forma, alcancem os fins para os quais foram constituídas, necessário que, tal como os indivíduos, possam ser sujeitos de direitos e de obrigações.

Reconhecendo a realidade dessas unidades, o Direito passou a discipliná-las, dotando-as de personalidade jurídica própria e permitindo, assim, que fossem sujeitos de direitos e obrigações na ordem jurídica.

Nesse sentido, discorre Gonçalves (2005, p. 182) citando autores de renome como Wald, Gomes e Pereira:

A necessária individualização, com efeito, 'só se efetiva se a ordem jurídica atribui personalidade jurídica ao grupo, permitindo que atue em nome próprio, com capacidade jurídica igual à das pessoas naturais'. Surge, assim, 'a necessidade de personalizar o grupo, para que possa proceder como unidade, participando do comércio jurídico com individualidade'. A personificação 'do ente abstrato destaca a vontade coletiva do grupo, das vontades individuais dos participantes, de tal forma que o seu querer é uma 'resultante' e não mera justaposição das manifestações volitivas isoladas'.

No Brasil, a exemplo de países como Alemanha, Espanha e Itália, essas unidades coletivas resultantes da reunião de pessoas ou bens, constituídas na forma da lei e dotadas de personalidade jurídica própria, são chamadas pessoas jurídicas, as quais são definidas por Diniz (2002, p. 206) como "a unidade de pessoas naturais ou de patrimônios, que visa à consecução de certos fins, reconhecida pela ordem jurídica como sujeito de direitos e obrigações".

Observa-se, desse modo, que as entidades coletivas só assumiram a condição de pessoa e passaram a ser sujeitos de direito quando o ordenamento lhes atribuiu personalidade própria, pois até então, não passavam da reunião de esforços de indivíduos que atuavam de forma solidária responsabilizando-se em conjunto ativa e passivamente por seus atos.

1.1 Natureza da pessoa jurídica

Na doutrina há muita divergência acerca de natureza e da personalidade da pessoa jurídica.

De acordo com Gonçalves (2005), os estudiosos se dividem sobre a matéria em dois grandes grupos: a) os defensores das Teorias Negativistas que negam a existência da pessoa jurídica e não admitem que elas possam ser sujeitos de direito, uma vez que entendem que apenas as pessoas naturais podem ter personalidade; b) os adeptos das Teorias Afirmativistas os quais aceitam a existência da pessoa jurídica e se dedicam a explicar o fenômeno da sua personalidade.

Entre os adeptos das Teorias Negativistas encontram-se Ihering, Brinz, Bekker, Planiol, Barthélémy.

Para Gomes (1983, citado por Gonçalves, 2005), as Teorias Negativistas hoje possuem apenas valor histórico e ilustrativo e Diniz (2002), em sua obra as desconsidera completamente, dedicando-se apenas a classificação das Teorias Afirmativistas.

Os defensores das Teorias Afirmativistas, de acordo com a classificação de Gonçalves (2005), dividem-se em duas correntes principais: as Teorias da Ficção e as Teorias da Realidade.

Os adeptos das Teorias da Ficção se subdividem entre defensores da Teoria da Ficção Legal e da Teoria da Ficção Doutrinária. Aquela elaborada por Savigny preconiza que só o homem é capaz de ser sujeito de direito e que a pessoa jurídica é uma criação artificial da lei para exercer direitos patrimoniais e possibilitar o funcionamento de entidades coletivas.

A Teoria da Ficção Doutrinária encabeçada por Vareilles-Sommières segue a mesma linha da anterior, porém defende que a pessoa jurídica é produto do intelecto dos juristas e não da lei como define os primeiros.

Tais teorias não são aceitas atualmente por serem abstratas e não explicarem a existência do Estado como pessoa jurídica.

O grupo das Teorias da Realidade, segundo Gonçalves (2005), por sua vez, se dividem em três segmentos: a) a Teoria da Realidade Objetiva ou Orgânica; b) a Teoria da Realidade Jurídica ou Institucionalista e; c) a Teoria da Realidade Técnica.

A Teoria da Realidade Objetiva ou Orgânica foi desenvolvida por Gierke e Zitelmann os quais defendem que a pessoa jurídica é um organismo social, fruto da realidade social, das forças sociais, que tem existência própria, distinta daquela de seus membros e capaz de tornar-se sujeito de direito.

Para Diniz (2002, p. 207), essa "concepção recai na ficção quando afirma que a pessoa jurídica tem vontade própria, porque o fenômeno volitivo é peculiar ao ser humano e não ao ente coletivo".

A Teoria da Realidade Jurídica ou Institucionalista foi defendida por Hauriou. Acerca da teoria, Diniz (2002, p. 207) sintetiza com propriedade:

[...] Como a personalidade humana deriva do direito (tanto que este já privou seres humanos de personalidade - os escravos, p. ex), da mesma forma ele pode concedê-la a agrupamentos de pessoas ou de bens que tenham por escopo a realização de interesses humanos. A personalidade jurídica é um atributo que a ordem jurídica estatal outorga entes que o merecerem. Logo, essa teoria é a que melhor atende à essência da pessoa jurídica, por estabelecer, com propriedade, que a pessoa jurídica é uma realidade jurídica.

Por fim, a Teoria da Realidade Técnica é defendida por Saleilles e Colin e Capitant, os quais acreditam que a personificação dos grupos de indivíduos é um expediente de ordem técnica por meio do qual o Estado reconhece que grupos mercedores da benesse sejam dotados de personalidade jurídica para poderem participar da vida jurídica nas mesmas condições das pessoas naturais.

Segundo Gonçalves (2005), essa é a teoria que melhor explica a personificação dos entes coletivos na medida em que estabelece com propriedade que a pessoa jurídica é uma realidade jurídica.

A classificação de Diniz (2002) sobre as Teorias Afirmativistas, além dos grupos apontados na doutrina de Gonçalves, inclui um quarto segmento, a saber, o dos defensores da Teoria da Equiparação. Seus adeptos, dentre os quais se destacam Windscheid e Brinz defendem que a pessoa jurídica é um patrimônio equiparado no seu tratamento jurídico às pessoas naturais.

A crítica a essa teoria é que ela confunde pessoas com coisas na medida em que eleva os bens à categoria de sujeitos de direitos e obrigações.

Feitas essas considerações sobre o conceito de pessoa jurídica e sobre as teorias que tentam explicar a sua natureza, o que se observa é que a despeito de suas divergências, as Teorias Afirmativistas predominantes nos mais diversos ordenamentos jurídicos são unânimes quanto à distinção entre a personalidade dos entes coletivos e a dos indivíduos que os integram, que lhe dão forma, o que permite que sejam, independentemente das pessoas físicas que lhe dão constituição, sujeitos de direitos e de obrigações.

1.2 O instituto da personalidade

Assim, considerando que a pessoa jurídica só se distingue das pessoas físicas que a constituem e só podem ser sujeito de direito e de obrigações próprias em virtude de sua personalidade destacada em relação a seus sócios, entende-se necessário tecer algumas considerações sobre o instituto jurídico da personalidade.

A personalidade jurídica, de acordo com Gonçalves (2005, p. 70), é a "aptidão genérica para adquirir direitos e contrair obrigações ou deveres na ordem civil". Para Beviláqua (1927, citado por Gonçalves, 2005, p. 70) é "a aptidão, reconhecida pela ordem jurídica a alguém, para exercer direitos e contrair obrigações".

Diniz (2002, p. 116), por sua vez, define a personalidade como "o conceito básico da ordem jurídica, que a estende a todos os homens, consagrando-a na legislação civil e nos direitos constitucionais da vida, liberdade e igualdade".

Trata-se, portanto, de um instituto jurídico, um atributo inerente à pessoa, seja ela natural ou jurídica, o qual, conforme dispõe o art. 1º da Lei nº 10.406/02 que institui Código Civil, lhe confere a capacidade para ser titular de direitos e obrigações, de modo que é imprescindível para que o ser animado ou inanimado possa ser sujeito de direitos nas relações jurídico-econômicas: "Art. 1º. Toda pessoa é capaz de direitos e deveres na ordem civil" (BRASIL, 2002)

Todavia, embora o art. 1º do Código Civil estabeleça, ainda que indiretamente, que todas as pessoas possuem personalidade, nem sempre foi assim. Os escravos, por exemplo, a despeito de serem seres humanos não a possuíam, o que os colocava na condição de meros objetos de seus proprietários.

As associações coletivas, as precursoras da pessoa jurídica, também, não a possuíam, razão pela qual não podiam ser sujeitos de direitos e obrigações, o que limitava as suas potencialidades.

Ademais, importante, também, destacar que a despeito da prescrição contida no art. 1º do Código Civil, para aquisição de personalidade, necessário o atendimento de alguns requisitos.

O ser humano adquire personalidade com o nascimento com vida, ou seja, o natimorto, embora ser humano, não é considerado no ordenamento jurídico pessoa com aptidão pra ser sujeito de direito e de obrigações.

Já os requisitos para aquisição de personalidade pela pessoa jurídica dependem de seu tipo, conforme se verá ao longo desse capítulo.

1.3 Da classificação das pessoas jurídicas

A doutrina nacional apresenta diversas classificações da pessoa jurídica, mas a que mais interessa ao presente trabalho é classificação quanto à sua função e à sua capacidade.

De acordo com essa classificação, as pessoas podem ser de direito público e de direito privado.

As pessoas jurídicas de direito público, por sua vez, podem ser externas ou internas. Aquelas são os estados estrangeiros, os organismos internacionais e o Vaticano, conforme estabelece o art. 42 do Código Civil (BRASIL, 2002), que discorre: “Art. 42. São pessoas jurídicas de direito público externo os Estados estrangeiros e todas as pessoas regidas pelo direito internacional”.

As pessoas jurídicas de direito público interno se subdividem em: a) da administração direta que são a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios e; b) da administração indireta que são as autarquias e as fundações públicas.

As pessoas jurídicas de direito privado, aquelas que apresentam maior interesse ao objeto desse trabalho, conforme dispõe o art. 44 do Código Civil (BRASIL, 2002), se dividem em associações, sociedades civis, fundações, organizações religiosas e partidos políticos.

Art. 44. São pessoas jurídicas de direito privado:
I - as associações;
II - as sociedades civis;
III - as fundações;
IV - as organizações religiosas;
V - os partidos políticos.

As associações são as pessoas jurídicas que não possuem fins lucrativos e visam o bem-estar de seus membros por meio da consecução de fins internos e comuns relativos à religiosidade, à moral, à cultura e à assistência.

Tanto as organizações religiosas como os partidos políticos são espécies de associações que, contudo, receberam especial destaque na redação do Código Civil.

As sociedades possuem fins econômicos e visam o bem-estar de seus membros por meio da consecução de lucro. Elas se dividem em sociedades simples e empresárias.

Com maestria Gonçalves (2005, p. 206) as distingue:

As sociedades simples são constituídas, em geral, por profissionais que atuam em uma mesma área ou por prestadores de serviços técnicos (clínicas médicas e

dentárias, escritórios de advocacia, instituições de ensino etc) e têm fim econômico ou lucrativo. Mesmo que eventualmente venham a praticar atos próprios de empresários, tal fato não altera a sua situação, pois o que considera é a atividade principal por elas exercida.

‘As sociedades empresárias também visam lucro, mas distinguem-se das sociedades simples porque têm por objeto o exercício de atividade própria de empresário sujeito ao registro previsto no art. 967 do Código Civil. Considera-se empresário, diz o art. 966, ‘quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou serviços’.

As fundações, de acordo com Gonçalves (2005, p. 207) "constituem um acervo de bens, que recebe personalidade jurídica para a realização de fins determinados, de interesse público, de modo permanente e estável".

Feitas essas considerações passa-se ao estudo dos requisitos para a constituição das pessoas jurídicas de direito privado e do início de sua personalidade, com enfoque especial nas sociedades empresárias que são o objeto do nosso estudo.

1.4 Dos requisitos para constituição da pessoa jurídica de direito privado e do começo da existência legal de sua personalidade

Isso posto e conforme já mencionado, a constituição da pessoa jurídica e, portanto, a aquisição de sua personalidade varia conforme seja ela de direito público ou de direito privado.

As pessoas jurídicas de direito público interno surgem em razão de fatos históricos e a grande maioria é reconhecida em cartas constitucionais que lhe atribuem personalidade. As pessoas de direito externo, por sua vez, possuem sua gênese em tratados internacionais ou fatos históricos de cada país.

No Brasil, algumas das pessoas jurídicas de direito público interno possuem a sua existência reconhecida no art. 18 da Constituição Federal e no art. 45 do Código Civil (BRASIL, 2002) a exemplo da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

Art. 18. A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos dessa Constituição.

Art. 41. São pessoas jurídicas de direito público interno:

I - a União;

II - os Estados, o Distrito Federal e os Territórios;

III - os Municípios;

Outras como as autarquias, as fundações, as empresas públicas e demais associações públicas, por sua vez, são criadas por leis especiais.

As pessoas jurídicas de direito privado que, a teor do disposto no art. 44 do Código Civil, são as associações, as sociedades civis, as fundações, as organizações religiosas e os partidos políticos para se constituírem necessitam da manifestação de vontade de uma pluralidade de pessoas ou da manifestação de uma pessoa que destaca um patrimônio com o objetivo de alcançar uma finalidade específica como ocorre com as fundações.

Em regra, são requisitos para a constituição da pessoa jurídica de direito privado: a) a pluralidade de pessoas; b) a manifestação da vontade humana criadora; c) a liceidade do objeto; d) um ato constitutivo formal e; e) o registro do ato constitutivo no órgão formal.

Para constituição da pessoa jurídica é, portanto, necessário, indispensável que duas ou mais pessoas se obriguem, por meio de um ato constitutivo formal, a saber, um contrato ou um estatuto social, a unir esforços e/ou recursos para a consecução do fim comum determinado ou determinável, possível e lícito.

Importante destacar que, no caso das fundações, o fim, além dos requisitos acima citados, só pode ser religioso, moral, cultural e de assistência e, no caso das associações, os fins não podem ser de cunho econômico.

As pessoas jurídicas de direito privado não precisam de autorização ou aprovação prévia do poder executivo para se constituírem apenas no caso de exercício de algumas atividades.

Contudo, existem hipóteses, definidas em lei, nas quais as pessoas jurídicas necessitam de autorização para constituição e atuação em determinadas áreas, quais sejam, as sociedades estrangeiras, as agências ou os estabelecimentos de seguros, montepio, as caixas econômicas, as bolsas de valores, as cooperativas etc.

Além de atender os requisitos supracitados, para que as pessoas jurídicas de direito privado adquiram personalidade jurídica própria, a teor do disposto nos arts. 45 e 985 do Código Civil (BRASIL, 2002), necessitam ter o ato constitutivo registrado no órgão competente.

Art. 45. Começa a existência legal das pessoas jurídicas de direito privado com a inscrição do ato constitutivo no respectivo registro, precedida, quando necessário, de autorização ou aprovação do Poder Executivo averbando-se no registro todas as alterações por que passar o ato constitutivo.

Art. 985. A sociedade adquire personalidade jurídica com a inscrição, no registro próprio e na forma da lei, dos seus atos constitutivos (art. 45 e 1150).

Segundo Gonçalves (2005, p. 189), "o registro no órgão competente, além de servir de prova, tem, pois natureza constitutiva, por ser atributivo da personalidade, da capacidade jurídica."

Assim, para adquirirem personalidade própria, a sociedade empresária deve ser registrada no Registro Público de Empresas Mercantis gerenciado pelas Juntas Comerciais de cada Estado e do Distrito Federal.

As demais pessoas jurídicas, em regra, devem ser registradas no Cartório de Registro Civil das Pessoas Jurídicas, conforme dispõe do art. 1.150 do Código Civil (BRASIL, 2002):

Art. 1.150. O empresário e a sociedade empresária vinculam-se ao Registro Público de Empresas Mercantis a cargo das Juntas Comerciais, e a sociedade simples ao Registro Civil das Pessoas Jurídicas, o qual deverá obedecer às normas fixadas para aquele registro, se a sociedade simples adotar um dos tipos de sociedade empresária.

Apenas com o registro público, as pessoas podem ser titulares de direitos e obrigações no ordenamento jurídico.

Logo, sem o registro do ato constitutivo, a pessoa jurídica é irregular, não possui personalidade jurídica, de modo que o referido ato é considerado no ordenamento jurídico como um mero contrato entre as partes que não vincula terceiros. São as chamadas sociedades comuns.

1.5 Da distinção entre a personalidade da sociedade empresária e das pessoas físicas que a constituem

Face ao exposto, conclui-se que a partir do momento em que as sociedades empresárias são inscritas no Registro Público de Empresas Mercantis perante a Junta Comercial, adquirem personalidade, passam a ter a condição de pessoa jurídica e com isso, a partir de então, suas obrigações, seus direitos e seu patrimônio são distintos dos seus sócios, das pessoas físicas que a constituem.

2 DA RESPONSABILIDADE CIVIL, CRIMINAL E TRIBUTÁRIA DA SOCIEDADE EMPRESÁRIA

As sociedades empresárias como toda e qualquer pessoa jurídica de direito privado, em decorrência de possuírem personalidade própria, são sujeitos de direitos e obrigações, de modo que, a princípio, respondem nas mais diversas esferas jurídicas pelas condutas adotadas, independentemente, da responsabilidade de seus sócios e dirigentes.

Contudo, a responsabilidade da pessoa jurídica possui peculiaridades, sob alguns aspectos, em relação à pessoa física, que podem ensejar a responsabilidade de sócios e administradores, as quais destacaremos ao longo desse capítulo.

Em momentos de normalidade, ou seja, enquanto a sociedade empresária adota posturas juridicamente aceitas, em consonância com o ordenamento jurídico, sua responsabilidade pelos seus atos e condutas dar-se tal qual ocorre com as pessoas físicas.

A título exemplificativo, cita-se uma operação de compra de mercadorias por sociedade empresária com transporte FOB realizado por vias marítimas.

Se a operação dar-se de forma regular, a responsabilidade pelo pagamento da mercadoria, do transporte e do ICMS e demais tributos incidentes sobre a operação é da sociedade adquirente.

No entanto, uma vez adotada qualquer conduta antijurídica pela sociedade empresária, surge a possibilidade de responsabilização dos sócios por tais condutas nas mais diversas esferas jurídicas dentre as quais se destacam a civil, a criminal e a tributária.

Frise-se, entretanto, que se está falando em uma eventual responsabilização dos sócios e dos dirigentes da sociedade empresária, pois, conforme se verá, o ordenamento jurídico traz a desconsideração da personalidade jurídica da sociedade empresária para afetar a esfera jurídica da pessoa de seus sócios, como uma excepcionalidade e não como um evento certo em tais circunstâncias.

Passa-se, assim, à análise das responsabilidades civil, criminal e tributária da sociedade empresária e em que circunstâncias o ordenamento, no âmbito de cada uma delas, autoriza que as obrigações da pessoa jurídica afetem as esferas jurídicas de seus sócios e administradores.

2.1 Da responsabilidade civil da sociedade empresária

A responsabilidade civil é a obrigação jurídica de reparar os danos causados a outrem, a qual é definida por Noronha (2010, p. 147) nos seguintes termos:

Numa acepção bem ampla, a responsabilidade civil consiste na obrigação de reparar os danos causados a outrem, pela violação de direitos alheios. Entendida assim, ela abrange: a) a obrigação de reparação de danos resultantes do inadimplemento, da má execução ou do atraso no cumprimento de obrigações negociais (isto é, nascidas de contratos e de negócios jurídicos unilaterais); b) a obrigação de reparação de danos resultantes da violação de outros direitos alheios, sejam eles absolutos (como os direitos da personalidade, os direitos reais e os direitos sobre bens imateriais) sejam simples direitos de crédito constituídos entre outras pessoas, sejam até outras situações dignas de tutela jurídica. (*sic*)

De acordo com Diniz (2003, p. 36), a responsabilidade civil "é a aplicação de medidas que obriguem uma pessoa a reparar dano moral ou patrimonial causado a terceiros, em razão de ato por ela mesma praticado, por pessoa por quem ela responde, por alguma coisa a ela pertencente ou de simples imposição legal".

2.1.1 Dos requisitos para invocação da responsabilidade da sociedade empresária

Conforme já mencionado, a responsabilidade civil da sociedade empresária decorre da existência destacada de sua personalidade e, sob alguns aspectos, é similar à da pessoa física.

A responsabilidade civil da sociedade empresária, assim como das demais pessoas jurídicas de direito privado e das pessoas físicas, só pode ser invocada no sentido de compeli-la ao pagamento de indenização àquele que sofreu dano em virtude de ato ou omissão se presentes quatro requisitos básicos:

- a) a antijuridicidade do ato ou do fato causador da responsabilidade;
- b) a existência de dano ou resultado lesivo que pode ser de natureza patrimonial ou moral;
- c) o nexo de causalidade entre o fato ou o ato e o dano;
- d) o fato ou o ato possa ser imputado à sociedade, não seja, portanto, um fenômeno natural.

A esses quatro requisitos, Noronha (2010, p. 161) acrescenta um outro, a saber: o dano deve ser objeto de proteção pelo ordenamento, de modo que o bem, o interesse de outrem afetado deve ser juridicamente salvaguardado.

[...] é necessário, para que um dano seja reparável, que ele tenha cabimento no âmbito ou escopo da norma violada. Será o exame da norma jurídica que foi violada: será a sua *ratio legis*, que esclarecerá quais são os valores e interesses tutelados, quais são em especial os danos que podem ser reparados e quais são as pessoas que a norma intenta proteger. A ação de reparação deve ser reservada às pessoas que a norma violada visa proteger e deve ter por objeto apenas os danos visados pela norma. Fala-se, a este respeito, no princípio, ou na teoria, do escopo da norma violada, ou da relatividade aquiliana.

2.1.2 *Das modalidades de responsabilidade civil*

A doutrina civilista tradicionalmente divide a responsabilidade civil das pessoas jurídicas de direito privado quanto à sua origem como contratual ou extracontratual. No entanto, Noronha (2010) propõe uma outra denominação, a qual nos parece mais correta.

Para ele, a tradicional responsabilidade contratual deve ser denominada responsabilidade negocial porque aquele termo ignora a existência de obrigações nascidas de negócios jurídicos unilaterais que podem gerar situações que invocam a responsabilidade civil.

Segundo o referido doutrinador (2010, p. 147), essa modalidade de responsabilidade "no fundo, é mero prolongamento de uma obrigação contratual" e não uma responsabilidade civil em si.

No direito brasileiro, a responsabilidade civil contratual ou negocial das pessoas jurídicas derivada do inadimplemento de negócios jurídicos está sedimentada nos arts. 389 e 395 do Código Civil (BRASIL, 2002):

Art. 389. Não cumprida a obrigação, responde o devedor por perdas e danos, mais juros e atualização monetária segundo índices oficiais regularmente estabelecidos e honorários de advogado.

Art. 395. Responde o devedor pelos prejuízos a que sua mora der causa, mais juros, atualização dos valores monetários segundo índices oficiais regularmente estabelecidos, e honorários de advogado.

Ainda de acordo com Noronha (2010, p. 188), a responsabilidade negocial é em regra objetiva, uma vez que seria irrelevante a demonstração da ausência de dolo ou culpa por parte do inadimplente, contudo, pode ser subjetiva apenas quando resultante de pacto entre as partes, o qual preveja que o inadimplente só responde na hipótese de culpa e quando se trate de obrigações meios cujo resultado está fora do controle do contratado.

Todavia, a bem da verdade, há de se observar que, tradicionalmente, com base no aforismo difundido por Jhering, segundo o qual não pode haver responsabilidade sem culpa,

leciona-se, nas escolas de Direito do país, que a responsabilidade contratual é eminentemente subjetiva.

Já a responsabilidade extracontratual, segundo Noronha (2010), por sua vez, deveria ser chamada responsabilidade civil em sentido estrito para não sugerir que o inadimplemento dos negócios jurídicos estaria submetido a princípios diversos dos aplicáveis nos casos de inadimplemento de negócios jurídicos bilaterais.

Noronha (2010, p. 149), também, defende que não é adequada a denominação da tradicional responsabilidade extracontratual como responsabilidade aquiliana, ou a responsabilidade por atos ilícitos, pois

[...] Eram designações que pareciam adequadas ao tempo em que se acreditava ser requisito essencial da obrigação de indenizar a existência de uma atuação culposa, fosse na forma de culpa em sentido estrito, fosse na forma de dolo (infra 3.1). A designação 'aquiliana' tinha origem a *Lex Aquilia de damno*, que no Século III a.C. introduziu no Direito a ideia de culpa, como pressuposto da obrigação de indenizar, embora em termos bastante restritos.

Hoje, porém, a responsabilidade civil (em sentido estrito) não coincide mais com a responsabilidade aquiliana, ou por atos ilícitos, dos clássicos, sobretudo como desenvolvida pela ciência jurídica do Século XIX. Hoje ela ampliou-se, alcançando diversos casos em que uma pessoa tem de reparar danos de outrem, mesmo sem ter qualquer culpa: são os casos de responsabilidade objetiva [...].

Essa modalidade de responsabilidade civil, de acordo com Gonçalves (2005, p. 218), "provém dos arts. 186, 187 e 927, bem como dos arts. 932, III e 933 do Código Civil, que reprimem a prática de atos ilícitos e estabelecem, para seu autor, a obrigação de reparar o prejuízo causado, impondo a todos, indiretamente, o dever de não lesar a outrem (*nenimem laedere*)".

Art. 186. Aquele que, por ação ou omissão voluntária, negligência ou imprudência, violar direito e causar dano a outrem, ainda que exclusivamente moral, comete ato ilícito.

Art. 187. Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes.

Art. 927. Aquele que, por ato ilícito (arts. 186 e 187), causar dano a outrem, fica obrigado a repará-lo.

Em princípio, a responsabilidade civil extracontratual das sociedades empresárias, assim como das demais pessoas jurídicas e das pessoas físicas, é subjetiva, ou seja, tem como pressuposto básico a existência de culpa ou dolo para a responsabilização daquele que causou

dano a outrem por meio de atos ilícitos ou lícitos ou até mesmo em virtude de omissões intencionais, negligentes ou imprudentes.

Portanto, para além dos requisitos acima apontados é necessária a existência de dolo ou culpa para ser atribuída.

Noronha (2010) defende que a responsabilidade civil em sentido estrito pode ser na modalidade culposa ou objetiva, mas o regime-regra é culposa.

O parágrafo único do art. 927 do Código Civil (BRASIL, 2002), estabelece que, em caráter excepcional, a lei poderá estabelecer a responsabilidade civil, independentemente de culpa, e que será invocada essa responsabilidade quando a atividade exercida implicar, por sua natureza, risco para terceiros.

Art. 927. [...]

Parágrafo único. Haverá obrigação de reparar o dano, independentemente de culpa, nos casos especificados em lei, ou quando a atividade normalmente desenvolvida pelo autor do dano implicar, por sua natureza, risco para os direitos de outrem.

E nesse sentido, é a responsabilidade instituída nos dispositivos insertos nos arts. 929, 930, 936 a 940 do Código Civil que deixamos de reproduzir pela falta de relevância ao tema em foco.

No Código Civil (BRASIL, 2002), a responsabilidade objetiva mais pertinente à sociedade empresária é aquela instituída nos arts. 932, III e 933, segundo a qual, o empregador ou comitente, independentemente de culpa, é responsável pelos atos praticados por seus empregados, serviçais e prepostos no exercício do trabalho que lhes competir ou em razão dele.

Art. 932. São também responsáveis pela reparação civil:

[...]

III - o empregador ou comitente, por seus empregados, serviçais e prepostos, no exercício do trabalho que lhes competir, ou em razão dele;

Art. 933. As pessoas indicadas nos incisos I a V do artigo antecedente, ainda que não haja culpa de sua parte, responderão pelos atos praticados pelos terceiros ali referidos.

Parece-nos de relevante importância a classificação de Noronha (2010) acerca da responsabilidade civil objetiva em normal e agravada, segundo a qual o normal é a responsabilidade que independe de culpa, porém, não dispensa a existência de nexo de causalidade adequado entre o dano e a conduta do agente.

Já a responsabilidade objetiva agravada dispensa a existência de nexo de causalidade entre o ato praticado e o resultado lesivo. Para o doutrinador (2010, p. 180), são requisitos para aplicação dessa penalidade:

[...] primeiro, é necessário que se trate de danos à pessoa e não materiais; segundo, é preciso que se trate de danos acontecidos no exercício de uma atividade empresarial, ou, quando se trate de danos acontecidos no exercício de uma atividade empresarial, ou, quando se trate de pessoa jurídica pública, no exercício de serviço público; terceiro, é necessário que tais danos sejam devidos a fatos que embora não possam ser considerados causados pelo responsável ou pela sua atividade, ainda guardem conexão com tal atividade profissional, podendo ser fatos de terceiro e excepcionalmente do próprio lesado, e até, mas só em hipóteses especialíssimas, casos fortuitos ou de força maior, em sentido estrito.

Tem-se, portanto, que a responsabilidade civil da sociedade empresária, assim como ocorre com as pessoas físicas, só pode ser invocada quando verificadas condições legais e pode ser de duas modalidades: contratual ou negocial e extracontratual ou em sentido estrito.

A primeira, em regra, é objetiva porque para sua aplicação é irrelevante a demonstração da ausência de dolo ou culpa por parte do inadimplente. Já a responsabilidade civil extracontratual é subjetiva, podendo, excepcionalmente ser objetiva, hipótese em que a responsabilidade independe de culpa, contudo, não dispensa a existência de nexo de causalidade adequado entre o dano e a conduta do agente, exceto nos casos de responsabilidade objetiva agravada.

2.1.3 Responsabilidade de sócios e dirigentes nos casos de responsabilidade da pessoa jurídica

Conforme se pode observar por todo exposto até então, em virtude da sua personalidade jurídica própria, a pessoa jurídica responde civilmente por seus atos, nos moldes anteriormente expendidos, de modo que, em regra, seus sócios e dirigentes não sofrem qualquer consequência por isso.

É bem verdade que, face ao disposto no art. 50 do Código Civil (BRASIL, 2002), é possível a desconsideração da personalidade da pessoa jurídica para afetar o patrimônio dos sócios. No entanto, tal desconsideração só é permitida em casos de fraudes praticadas pelos sócios por meio das pessoas jurídicas.

Art. 50. Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, que os

efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica.

Nos demais casos, as decisões dos tribunais, dentre os quais se destaca o Superior Tribunal de Justiça são no sentido de que a responsabilização da pessoa jurídica por condutas antijurídicas, que violam direito de terceiros, não afeta seus sócios e/ou dirigentes, uma vez que, conforme jurisprudência infra colacionada, pode-se observar que nos processos em que as pessoas jurídicas foram condenadas ao pagamento de indenização, os sócios e os dirigentes não foram sequer mencionados.

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. **RESPONSABILIDADE CIVIL. FALHA NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE FORNECIMENTO DE ENERGIA ELÉTRICA. QUEDA DE POSTE. MORTE DE ANIMAL. DANO MATERIAL. CONFIGURAÇÃO. PROVA DO ATO ILÍCITO E DO NEXO DE CAUSALIDADE.** SÚMULA N. 7/STJ. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. AUSÊNCIA DE OMISSÃO.

1. O recurso especial não comporta o exame de questões que impliquem revolvimento do contexto fático-probatório dos autos, a teor do que dispõe a Súmula n. 7/STJ.
2. No caso dos autos, o Tribunal de origem concluiu pela comprovação do nexo de causalidade entre a falha na prestação de serviços de fornecimento de energia elétrica e a morte da vaca leiteira de propriedade do autor, decorrente da queda de poste de iluminação da empresa concessionária. Destacou, ainda, que a recorrente não demonstrou nenhuma causa excludente de sua responsabilidade.
3. Nesse contexto, concluir em sentido diverso implicaria revolvimento do conteúdo fático dos autos, vedado em recurso especial.
4. A violação do art. 535 do CPC não se configura na hipótese em que a Corte de origem, ainda que sucintamente, pronuncia-se sobre a questão controvertida nos autos, não incorrendo em omissão, contradição ou obscuridade.
5. Agravo regimental desprovido. (AgRg no AREsp 195727 / RS, Relator Ministro Antonio Carlos Ferreira, Quarta Turma, DJe 27/11/2012) (grifou-se)

AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL - RESPONSABILIDADE CIVIL - DIVULGAÇÃO EM MATÉRIA JORNALÍSTICA DE INFORMAÇÃO INVERÍDICA E DE FÁCIL VERIFICAÇÃO - DECISÃO MONOCRÁTICA QUE DEIXOU DE CONHECER RECURSO ESPECIAL. INSURGÊNCIA DA EMPRESA JORNALÍSTICA.

1. Incidência da Súmula 7/STJ. **Tribunal local que, com base nos fatos e provas dos autos, entendeu estar caracterizada a responsabilidade da empresa jornalística, em razão da divulgação de informação inverídica em matéria publicada. Ausência de averiguação de informação lançada na publicação acerca da participação da autora no quadro estatutário ou contratual do escritório de advocacia.** Impossibilidade de reenfrentamento do acervo fático-probatório dos autos.
2. O Tribunal de origem, ao considerar as circunstâncias do caso concreto, fixou o quantum indenizatório em R\$ 20.000,00 (vinte mil reais), a título de danos morais, sendo que rever tal valor somente é possível quando exorbitantes ou insignificantes, o que não ocorre in casu. Incidência da Súmula 7 do STJ.
3. Dissídio jurisprudencial não demonstrado nos moldes do art. 541, parágrafo único, do CPC e do art. 255, § 1º, do RISTJ.
4. Agravo Regimental não provido. (AgRg no Resp 1228128 / PI, Relator Ministro Marco Buzzi, Quarta Turma, DJe 14/12/2012) (grifou-se)

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. **RESPONSABILIDADE CIVIL. DANO MORAL. CONFIGURAÇÃO. FALSA ACUSAÇÃO DE FURTO. ABORDAGEM EXCESSIVA.** PROVA DO ATO ILÍCITO. SÚMULA N. 7/STJ.

1. O recurso especial não comporta o exame de questões que impliquem revolvimento do contexto fático-probatório dos autos, a teor do que dispõe a Súmula n. 7/STJ.

2. No caso dos autos, o Tribunal de origem concluiu pela existência de indícios suficientes para caracterizar o constrangimento sofrido pela consumidora, em decorrência de abordagem excessiva dos seguranças da empresa recorrente, sob acusação não comprovada de furto. A alteração dessa conclusão importaria em análise do conjunto fático-probatório.

3. Agravo regimental desprovido. (AgRg no AREsp 211959 / SC, Relator Ministro Antonio Carlos Ferreira, Quarta Turma, Dje 29/11/2012) (grifou-se)

RECURSO ESPECIAL. **RESPONSABILIDADE CIVIL. ACIDENTE DE TRÂNSITO. TRANSPORTE ESCOLAR. MORTE DE CRIANÇA. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO TRANSPORTADOR E DA INSTITUIÇÃO DE ENSINO CONTRATANTE. PENSIONAMENTO. DANO MORAL. QUANTUM INDENIZATÓRIO.** DISSÍDIO JURISPRUDENCIAL. CRITÉRIOS DE ARBITRAMENTO EQUITATIVO PELO JUIZ. MÉTODO BIFÁSICO. VALORIZAÇÃO DO INTERESSE JURÍDICO LESADO E DAS CIRCUNSTÂNCIAS DO CASO. JUROS LEGAIS MORATÓRIOS. TAXA SELIC.

1. Ação de indenização por danos materiais e morais movida pelos pais de adolescente morto em acidente de trânsito com ônibus escolar na qual trafegava, contando com 14 anos de idade.

2. Responsabilidade solidária da empresa transportadora e da fundação contratante do serviço de transporte escolar dos alunos de suas casas para a instituição de ensino.

3. Afastamento da alegação de força maior diante do reconhecimento da culpa do motorista do ônibus pelas instâncias de origem.

4. Discussão em torno do valor da indenização por dano moral, do montante da pensão e da taxa dos juros legais moratórios. Dissídio jurisprudencial caracterizado com os precedentes das duas turmas integrantes da Segunda Seção do STJ.

5. Redução do valor da indenização por dano moral na linha dos precedentes desta Corte, considerando as duas etapas que devem ser percorridas para esse arbitramento, para o montante correspondente a 500 salários mínimos. Aplicação analógica do enunciado normativo do parágrafo único do art. 953 do CC/2002.

6. Fixação do valor da pensão por morte em favor dos pais no valor de dois terços do salário mínimo a partir da data do óbito, pois a vítima já completara 14 anos de idade, até a data em que ela completaria 65 anos idade, reduzindo-se para um terço do salário mínimo a partir do momento em que faria 25 anos de idade. Aplicação da Súmula 491 do STF na linha da jurisprudência do STJ.

7. Fixação do índice dos juros legais moratórios com base na taxa Selic, seguindo os precedentes da Corte Especial do STJ (Resp 1.102.552/CE, Rel. Min. Teori Albino Zavascki).

8. RECURSOS ESPECIAIS PARCIALMENTE PROVIDOS. (Resp 1197284 / AM, Relator Ministro Paulo De Tarso Sanseverino, Terceira Turma, Dje 30/10/2012, RSTJ vol. 228 p. 369) (grifou-se)

Logo, face às considerações tecidas ao longo desse capítulo, retome-se o exemplo dado no início desse capítulo sobre a operação de compra de mercadorias por sociedade empresária com transporte FOB realizado por vias marítimas.

No caso, se a pessoa jurídica não paga o preço da mercadoria ou se seus funcionários no transporte dela causam danos a terceiros, a responsabilidade civil, em ambas as hipóteses, é da sociedade empresária independentemente da responsabilização dos seus sócios e dirigentes.

A desconsideração autorizada pelo art. 50 do Código Civil dificilmente é verificada, de modo que geralmente os sócios não costumam ser intimados a adimplir dívidas cíveis da sociedade.

2.2 Da responsabilidade penal das sociedades empresárias

Em linhas gerais, a responsabilidade criminal, por sua vez, é voltada para punição e ressocialização daqueles que incorrem na prática de fatos qualificados pela lei como crimes, bem como a prevenção geral da ocorrência de novos fatos típicos.

Para a atribuição de responsabilidade criminal a qualquer espécie de pessoa, por meio da aplicação de pena, é necessário o atendimento dos seguintes requisitos:

- a) fato típico e pena anteriormente previstos em lei;
- b) nexo de causalidade entre a conduta e o resultado previsto em lei;
- c) antijuridicidade, ou seja, conduta não adotada em situações de estado de necessidade, legítima defesa, estrito cumprimento do dever legal e exercício regular de direito;
- d) sujeito ativo com capacidade penal e capacidade especial quando exigida em lei.

No que concerne à atribuição de responsabilidade penal à sociedade empresária, importante destacar que a despeito de o legislador nacional ter adotado a Teoria da Realidade, segundo a qual a pessoa jurídica é um ente real com personalidade própria e capacidade para prática dos atos da vida civil, bem como para se responsabilizar por seus atos, dada sua natureza, elas não possuem capacidade para serem sujeitos de alguns crimes previstos no Código Penal, a exemplo dos crimes sexuais.

Por outro lado, ainda em virtude de sua natureza, às sociedades empresárias não podem ser aplicadas penas privativas de liberdade previstas no art. 32 do Decreto-Lei nº 2.848/40 - Código Penal (BRASIL, 1940), restando tão somente a aplicação de penas restritivas de direito e multas.

Art. 32. As penas são:
 I - privativas de liberdade;
 II - restritivas de direitos;
 III - multa.

Assim, por força do Princípio da Legalidade inserto no art. 1º do Código Penal segundo o qual "Não há crime sem lei anterior que o defina. Não há pena sem prévia cominação legal.", não é possível a responsabilização penal das sociedades empresárias em relação a alguns fatos típicos, pois embora a pessoa jurídica possa eventualmente incorrer na sua prática, não poderá ser punida por falta de prévia cominação legal de pena a ela adequada.

Em comentários ao referido princípio, Mirabete (2005, p. 55-56) leciona:

Pelo princípio da legalidade alguém só pode ser punido se, anteriormente ao fato por ele praticado, existir uma lei que o considere como crime. Ainda que o fato seja imoral, anti-social ou danoso, não haverá possibilidade de se punir o autor, sendo irrelevante a circunstância de entrar em vigor, posteriormente, uma lei que o preveja como crime. [...]

O postulado básico inclui também, aliás, o princípio da anterioridade da lei penal no relativo ao crime e à pena. Somente poderá ser aplicada ao criminoso pena que esteja prevista anteriormente na lei como aplicável ao autor do crime praticado. Trata-se, pois de dupla garantia, de ordem criminal (*nullum crimen sine praevia lege*) e penal (*nulla poena sine praevia lege*).

A título exemplificativo, tome-se o homicídio. É possível que uma empresa por meio de produto vendido a consumidor leve-o a óbito, o que é uma conduta tipificada no art. 121, §2º, inc. III do Código Penal (BRASIL, 1940).

Art. 121. Matar alguém:
 Pena - reclusão, de 6 (seis) a 20 (vinte) anos.
 [...]
 §2º. Se o homicídio é cometido:
 [...]
 III - com emprego de veneno, fogo, explosivo, asfixia, tortura ou outro meio indoloso ou cruel, ou de que possa resultar perigo comum;

Contudo, como a pena prevista no tipo é apenas a reclusão, espécie de pena privativa de liberdade, a empresa responderá civilmente pelo fato, mas não responderá penalmente.

Para a doutrina tradicional, inclusive, esse aspecto é determinante para que as pessoas jurídicas não possam ser sujeito ativo de um crime, o que, contudo, não tem sido admitido dada a existência de outras modalidades de penas aplicáveis tais como as restritivas de direitos, alternativas e multas.

Todavia, em virtude da ausência de capacidade em determinadas circunstâncias e do tipo de pena cominada, poucos são os tipos penais que a sociedade empresária uma vez que o pratique pode ser responsabilizada penalmente.

Há bem da verdade, no Brasil, antes da Constituição Federal de 1988 não havia nenhum dispositivo legal que autorizasse a responsabilização penal da pessoa jurídica.

Apenas, por força do disposto constitucional do art. 225, §3º da Constituição Federal (BRASIL, 1988), passou-se a prever a tutela penal do meio ambiente contra condutas e atividades das pessoas jurídicas que lesionassem o meio ambiente, independentemente da responsabilidade civil.

Art. 225. [...]

§3º. As condutas e atividades consideradas lesivas ao meio ambiente sujeitarão os infratores, pessoas físicas ou jurídicas, a sanções penais e administrativas, independentemente da obrigação de reparar os danos causados.

Tratava-se, contudo, de uma norma de eficácia contida, pois apenas com o advento da Lei nº 9.605/98 foram previstos tipos cujo sujeito passivo poderia ser tanto a pessoa física como a pessoa jurídica (BRASIL, 1998).

Art. 3º. As pessoas jurídicas serão responsabilizadas administrativa, civil e penalmente conforme o dispositivo nesta Lei, nos casos em que a infração seja cometida por decisão de seu representante legal ou contratual, ou de seu órgão colegiado, no interesse ou benefício da sua entidade.

Parágrafo único. A responsabilidade das pessoas jurídicas não exclui a das pessoas físicas, co-autoras ou partícipes do mesmo fato.

Em comentários à Lei nº 9.605/98, Capez (2007, p. 49) leciona:

[...] O artigo dispõe expressamente que as pessoas jurídicas serão responsabilizadas penalmente nos casos em que a infração seja cometida por decisão de seu representante legal ou de seu órgão colegiado, não deixando, portanto, qualquer dúvida quanto à possibilidade de responsabilização criminal de empresas que pratiquem crimes contra o meio ambiente. A responsabilidade da pessoa jurídica não interfere na responsabilidade da pessoa física que praticou o crime. São dois sistemas de imputação paralelos.

Não obstante, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça tem entendimento consolidado no sentido de que a responsabilidade penal das pessoas jurídicas por crimes ambientais só é possível se simultaneamente haja imputação da pessoa física que atua em nome da empresa, uma vez que a pessoa física é que age com elemento subjetivo próprio.

PROCESSUAL PENAL. RECURSO ESPECIAL. CRIMES CONTRA O MEIO AMBIENTE. DENÚNCIA REJEITADA PELO E. TRIBUNAL A QUO. SISTEMA OU TEORIA DA DUPLA IMPUTAÇÃO.

Admite-se a responsabilidade penal da pessoa jurídica em crimes ambientais desde que haja a imputação simultânea do ente moral e da pessoa física que atua em seu nome ou em seu benefício, uma vez que *"não se pode compreender a responsabilização do ente moral dissociada da atuação de uma pessoa física, que age com elemento subjetivo próprio"* cf. Resp nº 564960/SC, 5ª Turma, Rel. Ministro Gilson Dipp, DJ de 13/06/2005 (Precedentes).

Recurso especial provido. (Recurso Especial Nº 889.528 - Sc, Ministro Felix Fischer, Dje 01/02/2012)

PENAL E PROCESSUAL PENAL. RECURSO ESPECIAL. CRIME AMBIENTAL. RESPONSABILIZAÇÃO EXCLUSIVA DA PESSOA JURÍDICA. IMPOSSIBILIDADE. NECESSIDADE DE FIGURAÇÃO DA PESSOA FÍSICA NO POLO PASSIVO DA DEMANDA. RECURSO CONHECIDO E PROVIDO.

1. "Admite-se a responsabilidade penal da pessoa jurídica em crimes ambientais desde que haja a imputação simultânea do ente moral e da pessoa física que atua em seu nome ou em seu benefício, uma vez que não se pode compreender a responsabilização do ente moral dissociada da atuação de uma pessoa física, que age com elemento subjetivo próprio (REsp 889.528/SC, Rel. Min. FELIX FISCHER, Quinta Turma, DJ 18/6/07).

2. Recurso especial conhecido e provido para anular o acórdão que determinou o recebimento da denúncia. (Recurso Especial Nº 865.864 - Pr, Ministro Arnaldo Esteves Lima, Dje 01/02/2012)

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO ESPECIAL. PROCESSUAL PENAL. CRIME AMBIENTAL. RESPONSABILIZAÇÃO DE PESSOA JURÍDICA. IMPUTAÇÃO

SIMULTÂNEA DA PESSOA NATURAL. NECESSIDADE. PRECEDENTES. ARTIGOS 619 E 620 DO CPP. DECISÃO EMBARGADA QUE NÃO SE MOSTRA AMBÍGUA, OBSCURA, CONTRADITÓRIA OU OMISSA. EMBARGOS REJEITADOS.

1. A jurisprudência deste Sodalício é no sentido de ser possível a responsabilidade penal da pessoa jurídica em crimes ambientais desde que haja a imputação simultânea do ente moral e da pessoa natural que atua em seu nome ou em seu benefício.

2. Os embargos de declaração constituem recurso de estritos limites processuais de natureza integrativa, cujo cabimento requer estejam presentes os pressupostos legais insertos na legislação processual, mais especificamente nos artigos 619 e 620 do Código de Processo

Penal. Assim, somente, são cabíveis nos casos de eventuais ambiguidade, obscuridade, contradição ou omissão, vícios inexistentes no julgado.

3. Embargos de declaração rejeitados. (EDcl no REsp 865864 / PR, Adilson Vieira Macabu, DJe 01/02/2012)

Face ao exposto, tem-se que é possível a responsabilidade penal das sociedades empresárias, uma vez atendidos os requisitos legais para tanto o que, na prática, a exceção da Lei nº 9.605/98, impossibilita a responsabilidade dessas pessoas dada a impossibilidade de atendê-los e mesmo no caso dos fatos típicos previstos na referida lei, o STJ entende que a responsabilização das pessoas jurídicas exige a responsabilização concomitante da pessoa física que age em nome da pessoa jurídica.

Portanto, remetendo-se ao exemplo da operação de compra de mercadorias por sociedade empresária com transporte FOB realizado por vias marítimas, caso no traslado dos

bens ocorra vazamento de óleo de modo a distribuir ecossistema marítimo, a empresa apenas incorrerá nas penas prescritas na Lei dos Crimes Ambientais, consoante jurisprudência do STJ, caso os seus dirigentes, também, incorram.

Destaque-se que a imputação da pessoa física não deve recair sobre o sócio pela simples condição de figurar no quadro societário da empresa, mas sim sobre a "pessoa natural que atua em seu nome ou em seu benefício", ou seja, o dirigente.

2.3 Da responsabilidade tributária da sociedade empresária

Há de se ressaltar a propósito do tema que, ao contrário do que ocorre no Direito Civil, no Direito Penal e demais ramos do direito, a palavra responsabilidade no Direito Tributário, como bem destaca Machado (2007, p. 178), tem duas acepções: uma ampla e outra estrita.

No Direito Tributário a palavra responsabilidade tem um sentido amplo e outro estrito.

Em sentido amplo, é a submissão de determinada pessoa, contribuinte ou não, ao direito do fisco de exigir a prestação da obrigação tributária. Essa responsabilidade vincula qualquer dos sujeitos passivos na relação obrigacional tributária.

Em sentido estrito, é a submissão, em virtude de disposição legal expressa, de determinada pessoa que não é contribuinte, mas está vinculada ao fato gerador da obrigação tributária, ao direito do fisco de exigir a prestação respectiva.

Conforme assevera Machado (2007, p. 178), o Código Tributário Nacional usa a palavra em ambas acepções.

No CTN, a expressão responsabilidade tributária é empregada em sentido amplo nos arts. 123, 128, 136 e 138, entre outros. Mas também é usada em sentido restrito, especialmente quando o Código refere-se ao responsável como sujeito passivo diverso do contribuinte (art. 121, II).

Considerando que nosso trabalho dedica-se exclusivamente à responsabilidade dos sócios e dos diretores da sociedade empresária pelos débitos de ICMS, a distinção não convém ao presente, de modo que nos furtaremos a sua abordagem.

O que de fato convém é que a pessoa jurídica, em decorrência ainda da existência de personalidade própria, independentemente da responsabilidade de seus sócios e dirigentes, tanto pode ser sujeito passivo na condição de contribuinte, ou seja, por obrigação pessoal e direta como na condição de responsável tributário, ou seja, consoante leciona Machado (2007,

p. 178), "sem ter relação pessoal e direta com o fato gerador respectivo, tem seu vínculo com a obrigação decorrente de dispositivo expresso da lei".

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condução de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa da lei.

Logo, em circunstâncias normais, de respeito às normas tributárias apenas a sociedade empresária possui responsabilidade por seus débitos na condição de contribuinte ou de responsável tributário.

Contudo, os arts. 134, 135 e 137 prevêm hipóteses que, em caráter excepcional, podem acarretar a responsabilidade dos sócios, diretores, gerentes ou representantes das pessoas jurídicas pelas obrigações tributárias das sociedades.

Logo, remetendo-se ao exemplo da aquisição de mercadoria por sociedade empresária, se os impostos incidentes sobre a operação forem regularmente pagos, os sócios e dirigentes não terão de qualquer forma o seu patrimônio afetado pelas obrigações da sociedade.

Contudo, caso, por qualquer razão, os tributos incidentes sobre a operação não sejam adimplidos, por meio do instituto da responsabilidade tributária, é possível que o patrimônio dos sócios e dos administradores da sociedade empresária venha a ser afetado pelas obrigações tributárias advindas dessa operação, porém, para tanto há de se observar requisitos legais que serão objeto de análise doravante.

3 DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE SÓCIOS E ADMINISTRADORES PELOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS DA SOCIEDADE EMPRESÁRIA

Conforme mencionado no capítulo anterior, nas hipóteses de descumprimento das obrigações acessórias tributárias principais ou acessórias convertidas na forma do art. 113, §3º do CTN em principal, surge, com fulcro nos arts. 134, 135 e 137 do CTN, a possibilidade de as obrigações principais da sociedade empresária afetarem o patrimônio pessoal dos sócios e dos administradores.

Trata-se essa de uma vertente da desconsideração da personalidade jurídica de que trata o art. 50 do Código Civil e, portanto, tem como pressuposto básico a violação à lei, a utilização da sociedade para fins alheios ao seu objeto social.

A fim de constatar os requisitos legais para que seja atribuída a responsabilidade pelas obrigações tributárias aos sócios e aos administradores, à luz da doutrina especializada e da jurisprudência do STJ, passa-se a análise de cada um dos dispositivos do CTN que autorizam a invocação de tal instituto na persecução dos créditos tributários não satisfeitos pela sociedade empresária.

3.1 Da responsabilidade de que trata o art. 134 do CTN

O art. 134, inc. III do CTN (BRASIL, 1966) autoriza a responsabilidade do administrador nos seguintes termos:

Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

[...]

III - os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;

3.1.1 Dos requisitos legais

Assim, de acordo com a redação do supracitado dispositivo, para a responsabilidade do administrador segundo essa previsão normativa, se faz necessária a reunião das seguintes condições legais:

- a) o cargo de administrador na sociedade empresária;
- b) a prática de ação ou omissão que resultaram em obrigações tributárias;

c) a impossibilidade de exigência dessa obrigação da sociedade empresária.

Desse modo, sob o pálio desse dispositivo apenas o administrador pode ser responsabilizado e sua responsabilidade é somente pelos atos e omissões que intervierem e quando houver impossibilidade de sua exigência por parte da sociedade empresária.

3.1.2 Da responsabilidade culposa e subsidiária do administrador

A responsabilidade de que trata o dispositivo em tela é culposa, portanto, de acordo com De Assis (2007, p. 148):

[...] Não há nada que se perquirir da intenção (dolo) das pessoas arroladas no artigo, mas da maneira como agiu ou deixou de agir, isto é, se com culpa ou não. E mais: da relação causa e efeito entre a comissão ou omissão do responsável e inadimplemento da pessoa jurídica, pois se a impossibilidade de pagamento por parte desta independe do comportamento da pessoa física, não se deve atribuir a responsabilidade a este.

Para a responsabilização, nos termos do art. 134, CTN, de acordo com Aguilera (2007, p. 128), é necessário o lançamento contra a pessoa jurídica e depois é que se observa a impossibilidade de sua exigência, quando só então torna possível redirecionar a execução para o patrimônio do administrador.

Contudo, quando antes do lançamento, já é possível a constatação das condições estabelecidas no art. 134, CTN, de modo que é juridicamente aceitável o lançamento, por meio do instituto da responsabilidade tributária, desde logo, contra o administrador, mas para tanto devem ser constituídas provas compiladas no processo administrativo tributário acerca dos fatos autorizadores dessa responsabilidade.

Quanto aos pressupostos fáticos do art. 134 do CTN e já acima elucidados, a rigor, na data da constituição de ofício do crédito tributário, não se configura possível a formalização do crédito tributário também contra os responsáveis ali previstos (os pais; os tutores e curadores; os administradores de bens de terceiros; o inventariante, o síndico e o comissário; os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício; os sócios). E isto porque a prova da impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte pressupõe o lançamento contra o contribuinte (devedor originário). Tal conclusão decorre do entendimento de que a constituição do crédito tributário, mediante instrumento hábil definido na legislação tributária, é imprescindível para que se configure estável.

Todavia, é inegável que, em alguns casos, mesmo antes do lançamento e da exigibilidade do crédito tributário, já é possível aferir e provar a impossibilidade de cumprimento da obrigação pelo contribuinte, em função de atos ou omissões praticados pelos terceiros designados no dispositivo legal. Nestes casos, tendo o Fisco a prova da ocorrência dos pressupostos fáticos de incidência da norma de responsabilidade de terceiros, prevista no art. 134 do CTN (verificando, por exemplo, que a incapacidade econômica do contribuinte é decorrente de atos ou

omissões dos administradores de seus bens), deve providenciar o lançamento contra o contribuinte e o terceiro responsável, que responde apenas subsidiariamente pelo crédito tributário.

Ressalte-se, todavia, que tendo em vista que a responsabilidade de que trata o art. 134 do CTN é subsidiária, é necessário, mesmo na hipótese de que já se verifique a impossibilidade de cumprimento da obrigação pelo contribuinte antes do lançamento, que esse seja realizado contra o contribuinte e o terceiro responsável até mesmo porque, nesse caso, ambos são responsáveis pelo tributo e pelos juros de mora.

3.1.3 Da extensão da responsabilidade e da aplicação do preceito legal pela jurisprudência

Importante ressaltar que a responsabilidade de que trata o art. 134 não se estende às penalidades tributárias, ou seja, às multas de ofício, apenas aquelas de caráter moratório, consoante dispõe o seu parágrafo único: “Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório.”

Desse modo, com fulcro nesse dispositivo, por exemplo, no âmbito dos autos de infração relativos ao ICMS no Estado do Ceará, o administrador não pode ser responsabilizado por autos de infração não adimplidos da sociedade empresária relativos às omissões de entrada de mercadoria sujeita ao regime normal de recolhimento e por descumprimento de obrigações acessórias porque nesse tipo de infração não há falta de recolhimento do tributo apenas a aplicação de penalidades.

3.2 Da responsabilidade de que trata o art. 135 do CTN

O art. 135 (BRASIL, 1966), por sua vez, autoriza a responsabilidade dos administradores, mandatários, prepostos, empregados, diretores, gerentes ou representantes de direito privado pelos créditos tributários resultantes de atos praticados com excesso de poderes, infração de lei, contrato social ou estatuto.

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

3.2.1 Dos requisitos legais

As condições legais para a responsabilidade das pessoas objeto do presente estudo, a saber, sócios e administradores, prevista no referido dispositivo são, portanto:

- a) a função de dirigente da pessoa física na sociedade empresária;
- b) a prática de ato com excesso de poderes, infração à lei, contrato social ou estatuto.

O excesso de poderes é a atuação para além dos limites estabelecidos em instrumento de procuração ou contrato social.

A infração ao contrato social ou ao estatuto social é a violação aos poderes ali estabelecidos para a função ocupada na sociedade ou a prática de atividades ou atos que extrapolem o objeto do contrato social.

Já a infração à lei pode ser entendida como a infração a qualquer dispositivo legal e nesse sentido toda falta de recolhimento do tributo configuraria infração à lei e, portanto, ensejaria a responsabilidade do sócio-gerente ou do administrador.

Outros como Lopes (2000, p. 180-181) entendem que a violação que autoriza a responsabilidade do sócio-gerente e do administrador é aquela à legislação societária.

E infração de lei? É qualquer conduta contrária a qualquer norma? Queremos crer que não. É infração à legislação societária na mesma linha dos outros elementos do artigo. Um caso sempre lembrado de infração de lei é o da dissolução irregular da sociedade, ou o fundamento de sociedade de fato (não registrada nos órgãos competentes).

[...]

‘Não compartilhamos com os argumentos usualmente utilizados em defesa pelo Fisco, de que deixar de recolher tributo é infração à lei nos moldes previstos no art. 135. Se assim fosse, qualquer infração à lei (devolução de cheque sem correspondentes fundos, aplicação de multa de trânsito, atraso no pagamento de duplicata ou de qualquer outra obrigação) transferiria a responsabilidade jurídica da empresa.

No mesmo sentido Aguilera (2007, p. 132):

Conforme já anteriormente referido, adota-se o entendimento de que o ilícito capaz de redundar na modificação do pólo passivo da relação jurídica tributária tem natureza societária, ou seja, somente se o administrador atuar fora dos limites de competência definidos em lei, no contrato social ou nos estatutos, poderá ser incluído no pólo passivo e ficar obrigado ao pagamento do tributo devido pela sociedade. E, nesse contexto, releva destacar que a lei, o contrato social e os estatutos nada mais são do que veículos introdutórios das normas de competência e dos limites de atuação regular dos administradores.

E nesse caso para Aguilera (2007), face ao disposto no art. 154 da Lei nº 6.404/76 e no art. 1015 do Código Civil (BRASIL, 2002), mesmo o ato praticado em discordância com os ditames legais e as cláusulas sociais não pode ensejar a responsabilidade do administrador se praticado para "lograr os fins e no interesse da sociedade".

Art. 1.015. No silêncio do contrato, os administradores podem praticar todos os atos pertinentes à gestão da sociedade; não constituindo objeto social, a oneração ou a venda de bens imóveis depende do que a maioria dos sócios decidir.

Parágrafo único. O excesso por parte dos administradores somente pode ser oposto a terceiros se ocorrer pelo menos uma das seguintes hipóteses:

I - se a limitação de poderes estiver inscrita ou averbada no registro próprio da sociedade;

II - provando-se que era conhecida do terceiro;

III - tratando-se de operação evidentemente estranha aos negócios da sociedade.

Art. 154. O administrador deve exercer as atribuições que a lei e o estatuto lhe conferem para lograr os fins e no interesse da companhia, satisfeitas as exigências do bem público e da função social da empresa.

É com fulcro nesse dispositivo que, em regra, é autorizado o redirecionamento das execuções para a pessoa dos sócios no curso das execuções fiscais.

3.2.2 Da modalidade de responsabilidade subjetiva e dolosa e da necessidade de produção de provas

A responsabilidade de que trata o art. 135 do CTN só pode ser invocada pelas Fazendas Públicas, uma vez demonstrada de forma cabal a prática de ato com excesso de poderes, infração à lei ou contrato social, tendo em vista que essa modalidade de responsabilidade é na forma subjetiva.

Portanto, consoante entendimento do Superior Tribunal de Justiça, para a responsabilização de administradores e sócios-gerentes é necessária a prova do dolo da prática de ato com excesso de poderes, infração à lei, ao contrato ou estatuto social.

TRIBUTÁRIO. MEDIDA CAUTELAR FISCAL. IMPROCEDÊNCIA. REQUISITOS LEGAIS. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA E INDISPONIBILIDADE DOS BENS. PECULIARIDADES FÁTICAS. SÚMULA 7/STJ.

1. Improcedente a Medida Cautelar fiscal contra contribuinte que está ainda a discutir na instância administrativa, pela via recursal, o valor tributário que se lhe exige.

2. Não se acolhe o Recurso Especial que se ampara, quanto aos requisitos da medida, em premissas fáticas afastadas pela Corte de origem, incidindo na espécie a 7 da Súmula do STJ. In casu, a Tribunal Regional consignou: "Não restou demonstrado nos autos que a Requerida se encontra em alguma das situações

excepcionais, como paralização das atividades e/ou não localização em seu patrimônio de bens que possam garantir as execuções fiscais. A indisponibilidade em questão não atinge os bens que não integram o ativo permanente da Requerida. **Em relação à indisponibilidade atingir os bens dos administradores e sócios gerentes, não prospera, pois, tratando-se de responsabilidade subjetiva, não foi comprovado excesso de mandato, infração à lei ou ao regulamento"**.

3. Agravo Regimental não provido. (grifo nosso) (AgRg no REsp 1326042 / SC, Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 09/11/2012)

Segundo de De Assis (2007, p. 144-145), a partir de meados de 2000, o STJ abraçou o entendimento de que a responsabilidade de que trata o art. 135, CTN é subjetiva.

A interpretação subjetiva, que requer comprovação do dolo ou culpa por parte dos administradores foi abraçada pelo STJ principalmente a partir de meados do ano 2000. Aos poucos os seus julgados foram redirecionados no sentido de que pensa a doutrina, de forma uníssona. Esta vem afirmando há muito tempo que o mero inadimplemento de tributo por parte da empresa não é suficiente para responsabilizar pessoalmente os seus administradores.

Em virtude do tipo de responsabilidade de que trata o art. 135 ser subjetiva, a doutrina de forma unânime entende que o mero inadimplemento da obrigação tributária não enseja o redirecionamento previsto nos termos do art. 135 do CTN, consoante discorre José Eduardo (2003, p. 211-212):

É evidente que não basta o mero descumprimento de uma obrigação, ou inadimplemento a um dever (trabalhista, comercial ou fiscal) até mesmo compreensível devido às gestões e dificuldades empresariais. Só se deve desconsiderar a personalidade jurídica para o fim de ser responsabilizado patrimonialmente o verdadeiro autor da fraude, tornando-se necessária a transposição da pessoa jurídica para este instituto.

Portanto, consoante jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, o mero inadimplemento, por isso entenda-se obrigações tributárias declaradas por meio de informações fiscais, mas não adimplidas por indisponibilidade de caixa, não acarretam a responsabilidade do sócio e do administrador.

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. RESPONSABILIDADE DO EX-SÓCIO POR OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS NÃO HONRADAS PELA PESSOA JURÍDICA. MERO INADIMPLEMENTO. NÃO CONFIGURAÇÃO, POR SI SÓ, DE INFRAÇÃO À LEI DE QUE TRATA O ART. 135 DO CTN. ENTENDIMENTO FIRMADO PELA PRIMEIRA SEÇÃO NO JULGAMENTO DO RESP 1.101.728/SP, MEDIANTE UTILIZAÇÃO DA SISTEMÁTICA PREVISTA NO ART. 543-C DO CPC E NA RESOLUÇÃO 08/2008 DO STJ.

1. Hipótese em que o Tribunal a quo entendeu que a ex-sócia é parte legítima para figurar no polo passivo da execução fiscal ajuizada contra a sociedade visando a cobrança de débito cujo fato gerador ocorreu em momento anterior ao seu afastamento.
2. É entendimento pacífico do STJ que o mero inadimplemento de obrigação tributária não configura, por si só, infração à lei de que trata o art. 135 do CTN.
3. Orientação reafirmada no julgamento do REsp 1.101.728/SP, pela Primeira Seção, submetido à sistemática do art. 543-C do CPC.
4. Recurso Especial provido. (REsp 1339565 / BA, Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe 24/09/2012) (grifou-se)

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. SÓCIO-GERENTE. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. FALÊNCIA. EXIGUIDADE DE BENS. REDIRECIONAMENTO.

1. No STJ o entendimento é de que o simples inadimplemento da obrigação tributária não enseja a responsabilidade solidária do sócio-gerente, nos termos do art. 135, III, do CTN.

2. A falência não configura modo irregular de dissolução da sociedade, pois, além de estar prevista legalmente, consiste numa faculdade estabelecida em favor do comerciante impossibilitado de honrar compromissos assumidos.
3. Em qualquer espécie de sociedade comercial, é o patrimônio social que responde sempre e integralmente pelas dívidas sociais. Com a quebra, a massa falida responde pelas obrigações a cargo da pessoa jurídica até o encerramento da falência, só estando autorizado o redirecionamento da Execução Fiscal caso fique demonstrada a prática pelo sócio de ato ou fato eivado de excesso de poderes ou de infração a lei, contrato social ou estatutos.
4. Agravo Regimental não provido. (AgRg no AREsp 128924 / SP, Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe 03/09/2012) (grifou-se)

3.2.3 Da extensão da responsabilidade

Importante destacar que a responsabilidade do sócio-gerente não exclui a responsabilidade da sociedade empresária.

De acordo com a redação do referido dispositivo, não está autorizado o redirecionamento da execução por meio do instituto da responsabilidade dos sócios quotistas, uma vez que esses não possuem poderes de gestão, não podendo atuar em nome da empresa.

Apenas os diretores, os administradores, os sócios-gerentes, ou seja, apenas aqueles que praticam atos de gestão, que cuidam das contas da sociedade podem ser responsabilizados nos termos desse dispositivo.

De acordo com Aguilera (2007, p.130), "com fundamento no preceito em análise, apenas aqueles que, designados no contrato social ou nos estatutos da sociedade, tem seus poderes de gestão definidos em lei, contrato social ou estatutos".

Em consonância com o disposto no art. 135 do CTN, os profissionais da área técnica, ainda que sócios, não podem ser responsabilizados pelos créditos tributários da sociedade empresária, pois consoante ensina Becho (2000, p. 182):

Como os profissionais dessas áreas técnicas não se responsabilizam pela gerência administrativa da pessoa jurídica, não opinando ou decidindo sobre recolher ou não os tributos, nem mesmo precisando saber quais, quantos e como são cobrados, não podem ser responsabilizados por ausência de seus recolhimentos, mesmo nas hipóteses de desconsideração da personalidade jurídica da empresa.

Os sócios ocultos, que são as pessoas que realmente são responsáveis pela constituição da sociedade, mas não figuram nos atos constitutivos da sociedade empresária e atuam por meio de pessoas interpostas, comumente conhecidos como "laranjas", não podem ser responsabilizados nos termos do art. 135 do CTN, uma vez que não configuram nos contratos e estatutos sociais como sócios.

Contudo, esse tipo de sócio apesar de não poderem ser responsabilizados nos termos do art. 135, CTN podem o ser sob o pálio do disposto no art. 124, inc. I do CTN (BRASIL, 1966):

Art. 124. São solidariamente obrigadas:
I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

3.3 Semelhanças e diferenças entre as responsabilidades estabelecidas nos art. 134 e 135 do CTN

Face ao exposto, conclui-se que a semelhança existente entre as responsabilidades de que tratam os arts. 134 e 135 do CTN é que ambas só podem afetar aqueles com poderes diretivos.

Já as principais diferenças entre essas modalidades de responsabilidades são as seguintes:

- a) a responsabilidade de que trata o art. 134 é subjetiva e pode ser atribuída na forma culposa, hipótese em que se responde apenas pelo tributo e juros de mora, enquanto aquela de que trata o art. 135 é subjetiva e apenas na modalidade dolosa, hipótese em que os sócios-gerentes e os administradores respondem tanto pelo tributo e juros de mora como pelas multas de ofício;
- b) a responsabilidade do art. 134 é admitida na forma comissiva e omissiva e a responsabilidade do art. 135 é admitida apenas na forma comissiva;
- c) no caso do art. 134 para que seja atribuída a responsabilidade aos sócios-gerentes e aos administradores basta que haja vínculo entre o comportamento do responsável e o descumprimento da obrigação tributária e no caso do art.

135 necessário que os atos sejam praticados com excesso de poderes, infração à lei, ao contrato social e aos estatutos;

- d) a responsabilidade do art. 134 é subsidiária, portanto, há solidariedade com benefício de ordem e a responsabilidade do 135 é solidária sem benefício de ordem, embora autores respeitáveis entendam que a responsabilidade do art. 135 é igualmente subsidiária.

3.4 Da responsabilidade de que trata o art. 137 do CTN

O art. 137 do CTN (BRASIL, 1966) estabelece a responsabilidade pessoal do agente em relação às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções penais.

Art. 137. A responsabilidade é pessoal ao agente:

I - quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito;

II - quanto às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar;

III - quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico:

a) das pessoas referidas no artigo 134, contra aquelas por quem respondem;

b) dos mandatários, prepostos ou empregados, contra seus mandantes, preponentes ou empregadores;

c) dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, contra estas.

3.4.1 Dos requisitos legais

Para responsabilização da pessoa física, nos termos do art. 137, há necessidade de que presentes os seguintes requisitos:

- a) a função de dirigente da pessoa física na sociedade empresária;
- b) a prática de infração com o mesmo tipo de dolo que os crimes contra a ordem tributária (Lei nº 8.137/90), o contrabando e o descaminho (art. 334 do Código Penal), a sonegação, a fraude e o conluio (Lei nº 4.502/64).

Portanto, a responsabilização do administrador e do sócio-gerente só é possível uma vez reste demonstrada a prática de infração definida em lei como crime ou contravenção penal.

3.4.2 Da extensão da responsabilidade

A responsabilidade de que trata o art. 137, consoante discorre De Assis (2007, p. 156) exclui a responsabilidade da sociedade empresária, pois nesse caso a própria sociedade foi vítima de crime praticado pelo sócio e/ou administrador.

A exclusividade pretendida por alguns autores só existe, a nosso ver, nas infrações que decorram direta e unicamente de dolo específica, na forma do art. 137, III, do CTN. Se demonstrado que o agente (aquele que praticou o ato doloso, incluindo os administradores de empresas de empresas, seus mandatários, prepostos, empregados e representantes) praticou o crime contra a pessoa jurídica, aí sim a responsabilidade pela penalidade passa a ser exclusiva e pessoal, sendo que o valor do tributo e dos juros de mora continuam a cargo da pessoa jurídica, sujeito originário. Em tal hipótese, comprovado o prejuízo da pessoa jurídica e a autoria, cabe o lançamento tributário em nome do agente, na qualidade de contribuinte (em vez de em nome da pessoa, em solidariedade com os administradores responsáveis, como nas hipóteses do art. 135).

3.5 Do requisito comum da condição de sócio-gerente ou administrador

Face ao exposto, tem-se que apenas aos dirigentes, ou seja, aos administradores e aos sócios-gerentes pode ser atribuída a condição de responsável tributário pelos débitos da sociedade empresária.

Logo, não é a simples condição de sócio que autoriza que o patrimônio da pessoa física seja afetado pelos créditos tributários da sociedade empresária não adimplidos.

Disposições legais em sentido diverso acarretaria a responsabilidade objetiva dos sócios pelas obrigações da empresa, o que implicaria de modo reflexo no retrocesso do instituto da personalidade jurídica desse tipo de pessoa.

3.6 Da necessidade de processo administrativo prévio à inscrição do sócio e do administrador em Dívida Ativa como co-responsável pelos créditos tributários da sociedade empresária

Face ao exposto, observa-se que muitos são os requisitos legais para atribuição da responsabilidade de sócios e administradores pelos créditos tributários da sociedade empresária.

Portanto, para observância dos dispositivos legais quando da atribuição de responsabilidade a pessoas físicas pelos débitos tributários da empresa, é necessária a instauração prévia à inscrição em Dívida Ativa e à execução do crédito tributário de processo

administrativo com observância dos Princípios do Devido Processo Legal, da Ampla Defesa e do Contraditório, nos moldes previstos no art. 5º, incisos LIV e LV da Constituição Federal (BRASIL, 1988):

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

LIV - ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal;

LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;

Isso para que reste inequivocamente provada a ocorrência das hipóteses legais autorizadoras da atribuição de responsabilidade a terceiros pelos créditos tributários da empresa, uma vez que no país ninguém pode ser privado de seus bens sem o devido processo legal.

Acerca da necessidade da instauração de processo administrativo com os fins acima citados, Becho (2000, p. 181-182) discorre:

É necessário provar, com amplo direito de defesa, no processo administrativo prévio à execução fiscal, a conduta dita reiterada na ausência de recolhimento dos tributos. Se essa restar comprovada, aí sim, parte-se para desconsiderar a personalidade jurídica da empresa e busca-se no patrimônio do sócio-gerente a responsabilização pelo recolhimento do tributo. Não se pode partir da presunção de culpa, sem o respeito ao devido processo legal (due process of law).

De acordo com De Assis (2007), para a atribuição de responsabilidade com fulcro no art. 134 e 135 do CTN, há necessidade de instauração de processo administrativo para apurar, investigar o dolo ou a culpa do sócio-gerente ou administrador é imprescindível porque sem investigação desses elementos subjetivos instituir-se-ia modalidade de responsabilidade objetiva que não tem amparo no nosso ordenamento.

No mesmo sentido, Ferragut (2007, p. 220) discorre:

O que não se admite, em contrapartida, é que exclusivamente pelo fato de ser acionista ou administrador de sociedade de responsabilidade limitada, a pessoa torne-se responsável pelo débito, sem qualquer prova de autoria da prática de ato ilícito. A alegação de que o administrador agiu de acordo com o artigo 135 ou com o artigo 137 do CTN há de ser devidamente provada, não podendo restringir-se à mera imputação desprovida de elementos probatórios.

Sem a instauração de processo administrativo com observância às garantias materiais e processuais nenhuma condenação pode ser válida, como bem assinala Ferragut (2007).

Em análise de como os Princípios da Ampla Defesa e do Contraditório devem influenciar o processo administrativo ao final do qual os sócios-gerentes e administradores podem ser responsabilizados por créditos tributários, consoante pontua Ferragut (2007, p. 225):

O princípio da ampla defesa pode ser desmembrado na anterioridade da defesa em relação ao ato decisório, no direito de interpor recurso administrativo como decorrência do direito de petição, no direito de solicitar a produção de provas e de vê-las realizadas e consideradas, no direito ao contraditório, com a notificação do início do processo, da cientificação dos fatos e fundamentos legais que o motivam, das medidas ou atos referentes à produção de provas e da juntada de documentos, do acesso aos elementos do expediente (vista, cópia ou certidão) e não ser processado mediante provas obtidas mediante meios ilícitos.

Ademais, de acordo com o art. 142 do CTN (BRASIL, 1966) como o lançamento do crédito tributário é a atividade administrativa vinculada tendente à constituição do crédito tributário, o que compreende dentre outros a identificação do sujeito passivo.

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Assim, no momento do lançamento do crédito tributário, a autoridade lançadora deve perquirir a prática de atos que ensejem a responsabilidade dos sócios-gerentes e administradores porque somente na atividade de lançamento é possível a identificação do sujeito passivo do crédito tributário.

De Assis (2007, p. 161) discorre acerca da apuração dos requisitos no lançamento tributário nos seguintes termos:

É por ocasião do lançamento, e não numa etapa posterior (como a execução, por exemplo, como defendem alguns), que todos os responsáveis pelo crédito tributário devem ser identificados com precisão. A não ser que a responsabilidade advenha de fatos ainda não conhecidos ou ocorridos após o momento da constituição do crédito tributário. Nos termos do art. 142 do CTN, o lançamento deve 'identificar o sujeito passivo'. Este é o contribuinte ou o substituto tributário e qualquer um dos demais responsáveis pelo crédito tributário, sendo que se houver mais de um o lançamento deve identificar todos, cada um na sua condição, bem como dizer da solidariedade entre eles.

Ademais, no processo administrativo tributário que apreciará o lançamento tributário, deve existir espaço, ou seja, deve ser conferido ao órgão julgador do auto de infração a competência para apreciar a responsabilidade daqueles tomados como co-responsáveis no ato do lançamento.

Logo, para atendimento dos preceitos decorrentes do Princípio do Devido Processo Legal no processo administrativo tributário, os co-responsáveis devem ser intimados para defenderem-se acerca dos fatos que ensejaram a sua responsabilidade nos termos dos art. 134, 135 e 137 do CTN.

Somente após o trânsito em julgado do processo administrativo tributário que apreciou a responsabilidade dos sócios-gerentes e dos administradores nos termos do CTN é que se pode promover a inscrição dos referidos como co-responsáveis pelo crédito tributário e, conseqüentemente, promover a execução do crédito não adimplido contra os sócios-gerentes e administradores e instaurar inquéritos policiais para apuração de crime contra a ordem tributária.

4 DA PRÁTICA DA RESPONSABILIZAÇÃO DE SÓCIOS E ADMINISTRADORES NA PERSECUÇÃO DOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS DE ICMS NO ESTADO DO CEARÁ

Feitas essas considerações, passa-se a observação dos procedimentos adotados pelo Estado do Ceará nos âmbitos administrativos e judiciais na persecução dos débitos de ICMS a fim de analisar se nos referidos procedimentos estar-se observando os preceitos legais, os ensinamentos da doutrina especializada acerca da matéria e a jurisprudência dos Tribunais Superiores.

4.1 Da observação empírica da responsabilização de sócios e administradores na atividade de lançamento e de inscrição do crédito tributário em Dívida Ativa

Face à instituição de responsabilidade dos sócios e dos administradores nos arts. 134, 135 e 137 do CTN, no momento da constituição do crédito tributário contra a sociedade empresária, as autoridades fiscais cearenses costumam indicar como co-responsáveis pelos débitos todos aqueles que constam no contrato social como sócios da empresa.

A prática no ato de lançamento do crédito tributário de ICMS é atribuir a co-responsabilidade pelo crédito objeto de lançamento a todos os sócios da sociedade empresária por todos os tipos de autos de infração lavrados em fiscalização de estabelecimentos.

No auto de infração (ANEXO A) existe um campo destinado a indicação dos co-responsáveis pelos créditos onde é apostado o nome e o Cadastro de Pessoa Física (CPF) de todos os integrantes do quadro societário da empresa sem qualquer apuração prévia dos requisitos autorizadores da responsabilidade de que tratam os art. 134, 135 e 137 do CTN.

A constatação de que não há apuração prévia acerca de tais requisitos advém do fato de nas informações complementares ao auto de infração não constar qualquer registro nesse sentido.

Ocorre que após a lavratura do auto de infração apenas a sociedade empresária toma ciência da lavratura do lançamento do crédito tributário e, portanto, tem a oportunidade de se defender no curso do processo administrativo acerca do crédito contra ela constituído.

Os sócios só tomam ciência pessoalmente do lançamento tributário caso a empresa esteja baixada e mesmo assim tomam ciência apenas na condição de representante da sociedade empresária e não para se defenderem pessoalmente acerca da co-responsabilidade que lhe foi atribuída pelo crédito lançado.

Esses processos não apuram se esses fatos geradores são resultantes de atos praticados com excesso de poderes por parte dos administradores, em descumprimento da legislação empresarial do contrato social ou estatuto ou a existência do nexo de causalidade entre o descumprimento da obrigação tributária e a conduta do administrador.

Contudo, após o encerramento do referido processo, tendente à apuração do crédito tributário de ICMS da sociedade empresária, inscreve-se em Dívida Ativa como co-responsável pelo referido todos os sócios independentemente de serem ou não sócios quotistas, sem função diretiva e sem constituição prévia de prova acerca dos requisitos autorizados de sua responsabilidade.

Situações há, também, em que os créditos de ICMS relativos a diferencial de alíquotas, antecipado e substituição tributária referentes às compras interestaduais são lançados, os chamados débitos de apuração mensal, ou seja, declarados pela própria sociedade empresária, mas não adimplidos, de modo que são inscritos diretamente em Dívida Ativa, sem instauração de prévio processo administrativo.

Ocorre que nessas hipóteses, sem a prévia instauração de processo administrativo, todos sócios são igualmente inscritos em Dívida Ativa na condição de co-responsáveis.

Nas telas dos demonstrativos de inscrição de co-responsáveis na Dívida Ativa por débitos relativos à apuração mensal (ANEXO B), não há indicação do número do processo administrativo que ensejou a atribuição da co-responsabilidade, o que leva a conclusão de que não houve a sua instauração.

Assim, uma vez inscritos em Dívida Ativa como co-responsáveis pelos créditos da sociedade empresária, os sócios ficam impossibilitados de obterem Certidão Negativa de Débitos, são inscritos no CADINE e sofrem restrições ao seu crédito.

De outra sorte, os administradores e os diretores empregados saem completamente ilesos à responsabilização pelos créditos de ICMS da sociedade empresária na esfera administrativa, pois os mecanismos adotados pela Administração, acima explanados, não permitem que eles sejam atingidos porque não é investigado quem de fato exercia o controle das atividades empresariais e da contabilidade da sociedade.

Do mesmo modo, os sócios ocultos muitas vezes sequer chegam a ser conhecidos, logo, tampouco lhe é atribuída a responsabilidade pelo crédito tributário nos termos do art. 124 do CTN.

Ressalte-se, contudo, que nesse último caso, em casos excepcionais, já observou-se a responsabilização de sócio oculto no ato de lançamento do crédito tributário.

4.2 Das consequências jurídico-processuais da inscrição dos sócios em Dívida Ativa

A inscrição dos sócios como co-responsáveis pelos débitos da sociedade empresária, além de causar-lhes embaraços por meio da restrição de seu crédito e de atos de disponibilização de seu patrimônio, permite a constrição de seu patrimônio pessoal por meio do redirecionamento das execuções fiscais, invertendo ao responsável o ônus de provar que não estão presentes os requisitos autorizadores da atribuição de sua responsabilidade pelos créditos tributários da sociedade empresária.

Isso porque como a Certidão de Dívida Ativa (CDA) goza de presunção relativa de legitimidade, de modo que a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é no sentido de que constando o nome do responsável tributário na CDA compete-lhe demonstrar que não agiu com excesso de poderes, infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto.

PROCESSUAL. TRIBUTÁRIO. PRESCRIÇÃO. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO PARA O SÓCIO. NOME NA CDA. POSSIBILIDADE. SELIC. LEGALIDADE. MULTA. CARÁTER CONFISCATÓRIO. COMPETÊNCIA DA SUPREMA CORTE.

1. Sob pena de não se conhecer do agravo, o agravante deve rebater efetivamente os fundamentos da decisão agravada. Na espécie em análise, ainda que se considere a referência perfunctória aos fundamentos que alicerçaram o decisum impugnado como suficiente para afastar o óbice da Súmula 182/STJ, a pretensão não comporta acolhida.

2. A existência de prescrição no feito não foi discutida pelo Tribunal a quo. Não ventilada no aresto impugnado a matéria motivo da controvérsia, fica caracterizada a ausência de prequestionamento e impedido o seu acesso à instância especial, nos termos das Súmulas 282/STF e 211/STJ, indiferente tratar-se de questão de ordem pública.

3. O acórdão concluiu pela possibilidade de redirecionar a execução para o sócio embasado nos fundamentos de que o redirecionamento da execução é possível nos casos em que a empresa executada não foi encontrada no endereço do domicílio fiscal - aplicação da Súmula 435/STJ - e o nome do sócio constar da CDA, pressupostos preenchidos, na espécie em análise.

4. A CDA goza da presunção de legitimidade, o que implica transferir ao sócio, nela incluído, o ônus de demonstrar a ausência de responsabilidade tributária; mesma orientação adotada pelo aresto recorrido.

5. Entendimento firmado pelo STJ no julgamento do REsp 1.104.900/ES, Rel. Min. Denise Arruda, Primeira Seção, DJe 1//2009 e REsp 1.110.925/SP, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, Primeira Seção, DJe 4/5/2009, ambos submetidos ao procedimento previsto no artigo 543-C do Código de Processo Civil e na Resolução STJ nº 8/2008.

6. Não encontrada a empresa no domicílio fiscal, gera presunção iuris tantum de dissolução irregular e a possibilidade de responsabilização do sócio-gerente a quem caberá o ônus de provar não ter agido com dolo, culpa, fraude ou excesso de poder, nos termos da Súmula 435/STJ: "Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente".

7. Aplica-se a taxa SELIC no cálculo dos débitos dos contribuintes para com as Fazendas Federal e Estadual. Precedente: REsp 1.111.189/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Seção julgado em 13/5/2009, DJe 25/5/2009, submetido à sistemática dos recursos repetitivos.

8. A apuração do caráter confiscatório da multa tributária depende da interpretação da norma prevista no artigo 150, V, da Constituição Federal, o que refoge ao âmbito do recurso especial.

9. Agravo regimental não provido. (AgRg no AREsp 189594 / MG, Relator Ministro Castro Meira, Segunda Turma, DJe 11/09/2012) (grifou-se)

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. **EXECUÇÃO FISCAL SÓCIO CUJO NOME CONSTA DA CDA. PRESUNÇÃO DE RESPONSABILIDADE. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE ENTRE AS TESES CONFRONTADAS. TEMA JÁ JULGADO EM SEDE DE RECURSO REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA.**

1. Não há similitude entre as teses confrontadas. O acórdão embargado está fundamentado na presunção de legitimidade da certidão de inscrição em dívida ativa, o que desloca o ônus da prova ao sujeito passivo da obrigação tributária ali inscrito. **O fato de constar da CDA o nome do sujeito passivo gera a presunção de que houve regular processo ou procedimento administrativo de apuração de sua responsabilidade na forma do art. 135, do CTN, a afastar o entendimento de que está ali por mero inadimplemento, que é o caso do acórdão eleito como paradigma.**

2. O reconhecimento da presunção de legitimidade da CDA da qual consta nome do sócio já foi objeto de dois recursos representativos da controvérsia: REsp 1.104.900-ES, Rel. Min. Denise Arruda, julgado em 25.03.2009; REsp 1.110.925-SP; Rel. Min. Teori Zavascki, julgado em 22.04.2009.

3. O gravo regimental de recurso cujo tema foi julgado sob o regime do art. 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/08 (recurso repetitivo) é manifestamente inadmissível, havendo que incidir o §2º, do art. 557, do CPC, fixando-se a multa apropriada.

4. Agravo regimental não provido. (AgRg nos EAREsp 41860 / GO, Relator Ministro Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, DJe 14/08/2012) (grifou-se)

AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. PEDIDO DE EXPEDIÇÃO DE CERTIDÃO NEGATIVA DE DÉBITO EM NOME DO IMPETRANTE/AGRAVADO INDEFERIDO EM RAZÃO DE DÍVIDAS TRIBUTÁRIAS DA EMPRESA DA QUAL É SÓCIO. **NOME DO SÓCIO NA CDA. PRESUNÇÃO DE CERTEZA E LIQUIDEZ. INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA QUANTO À ALGUMA EXCLUDENTE DE RESPONSABILIDADE. PROVA REALIZADA, COM A CONCLUSÃO, PELAS INSTÂNCIAS ORDINÁRIAS, DE INOCORRÊNCIA DAS HIPÓTESES DO ART. 135, III DO CTN.** SÚMULA 7/STJ. AGRAVO REGIMENTAL DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO DESPROVIDO.

1. O MM. Juiz de primeiro grau e o Tribunal Estadual afirmaram não ter ficado provado que o sócio (ora agravado) agiu com excesso de poderes, infração a lei ou ao contrato social nem a dissolução irregular da sociedade, razão pela qual mostrava-se ilegal a negativa de expedição de certidão de regularidade fiscal em seu nome, não obstante a dívida fiscal da sociedade.

2. **Nesse contexto, não se trata de examinar abstratamente a tese de inversão do ônus da prova quando o nome do sócio constar da CDA, mas a própria existência dos requisitos do art. 135 do CTN, uma vez ter sido feita a prova necessária para afastar a responsabilidade pessoal do dirigente/sócio da pessoa jurídica;** essa investigação, por óbvio, demandaria o reexame de matéria fático-probatória, sabidamente inviável na via eleita, a teor do enunciado 7 da Súmula desta Corte.

3. Agravo Regimental do Estado do Espírito Santo desprovido. (AgRg no AREsp 91278 / ES, Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, DJe 19/06/2012) (grifou-se)

Tudo isso enseja muitos processos uma vez que, como, invariavelmente, os sócios precisam recorrer ao Poder Judiciário, necessitando, muitas vezes, garantir o débito para suspender a sua exigibilidade do crédito enquanto é apreciada a ação manejada para julgamento sobre sua responsabilidade por tal débito.

Ocorre que a prova a ser constituída, em regra, é uma prova negativa, pois o administrador ou sócio necessitará provar que não praticou ação ou não se omitiu em situação da qual resultou a obrigação tributária ou mesmo não praticou ato com excesso de poderes, infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto social.

Logo, aqueles inscritos como co-responsáveis na CDA pelo crédito tributário da sociedade empresária só podem provar que no processo administrativo que apreciou o crédito tributário não apurou a ocorrência dos requisitos estabelecidos em lei necessários a atribuição de sua responsabilidade.

4.3 Da inexistência de previsão legal de processo administrativo para apuração da responsabilidade de terceiros pelo crédito tributário da sociedade empresária

Consoante revela Neder (2007, p. 186), no âmbito federal, os julgadores do Conselho de Contribuintes se negam a julgar eventuais recursos dos sócios que são responsabilizados no auto de infração lavrados contra a sociedade empresária sob o argumento de que tal julgamento seria de competência da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN).

[...] Nesses casos, a fiscalização lavra auto de infração contra a pessoa jurídica e, ao mesmo tempo, firma termo de atribuição de responsabilidade tributária, apresentam impugnação administrativa pedindo o reconhecimento da improcedência do termo, mas defrontam-se com a negativa do julgadores em apreciar o conflito sob a alegação de a competência ser da Procuradoria da Fazenda Nacional - PGFN. Daí, então, prossegue-se o curso da atividade de cobrança do débito com a inscrição em dívida ativa para a extração da certidão, sem oferecer direito de defesa ao responsável.

Há de se observar que não existe processo administrativo no âmbito do PGFN com tal finalidade, ou seja, é negado ao sócio tido como co-responsável qualquer possibilidade de defesa antes de sua inscrição em Dívida Ativa no âmbito federal.

No âmbito estadual, a Lei Estadual nº 12.732/97 (CEARÁ, 1997), que regulamenta o Contencioso Administrativo Tributário do Estado do Ceará (CONAT/CE) estabelece a competência do órgão:

Art. 2º. Ao Contencioso Administrativo Tributário compete decidir, no âmbito administrativo, as questões decorrentes de relação jurídica estabelecida entre o Estado do Ceará e o sujeito passivo de obrigação tributária, nos seguintes termos:

I - exigência de crédito tributário;

II - restituição de tributos estaduais pagos indevidamente;

III - penalidades e demais encargos relacionados com os incisos anteriores.

Parágrafo único. A competência prevista neste artigo restringe-se às situações oriundas de Autos de Infração.

Apesar de constar que compete ao CONAT/CE decidir sobre a exigência de crédito tributário não se tem notícia de julgamento de recursos de sócios acerca de sua co-responsabilidade pelo crédito.

O que o sobredito órgão analisa é apenas exigibilidade do crédito tributário, a ocorrência do fato gerador, a regularidade da ação fiscal, a legitimidade do autuado, mas não a legitimidade dos co-responsáveis.

Destaque-se ainda que, de acordo com o parágrafo único do supra transcrito artigo, o CONAT/CE não aprecia a responsabilidade atribuída aos sócios pelos débitos de ICMS da apuração mensal da empresa porque sua competência se restringe apenas às situações oriundas de autos de infração.

Logo, não apenas pela ausência de indicação na CDA, mas também pela falta de competência para tanto do único órgão no Estado do Ceará com competência para julgamento de relações jurídico-tributária do Estado, já que não há processo administrativo no âmbito da PGE/CE com tal escopo, que se afirma que não há nesses casos instauração de processo administrativo para averiguar a ocorrência das hipóteses legais autorizadas do redirecionamento.

4.4 Do redirecionamento das execuções fiscais quando não constam na Certidão de Dívida Ativa os nomes dos sócios e dos administradores

Ademais, há casos, em menor número em que, não obstante, não conste o nome dos sócios na CDA, esses são chamados, no curso do processo de execução, a adimplir o crédito tributário por meio do redirecionamento de execuções.

Assim, os administradores, diretores empregados saem completamente ileso à responsabilização pelos créditos da sociedade empresária porque não são procedidas investigações sobre quem de fato exercia o controle das atividades empresárias.

De outra sorte, os sócios são chamados a responsabilidade, também, independentemente da apuração da prática de atos que nos termos do CTN autorizem a sua responsabilização.

Há de se observar, contudo, que de acordo com o entendimento do Superior Tribunal de Justiça quando não consta o nome dos sócios na CDA, compete à Fazenda Pública constituir provas acerca dos requisitos autorizadores do redirecionamento, consoante demonstra jurisprudência já colacionada e a infra transcrita.

TRIBUTÁRIO - EXECUÇÃO FISCAL - RESPONSABILIZAÇÃO DE SÓCIO - REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO - ÔNUS DA PROVA - CREDOR - RESPONSABILIDADE OBJETIVA: IMPOSSIBILIDADE - PRECEDENTES.

1. Esta Corte fixou o entendimento no sentido de que para haver o redirecionamento da execução fiscal ao terceiro que não consta na CDA, com base no art. 135 do CTN, faz-se mister a prova da responsabilidade tributária pela Fazenda Pública.
2. A responsabilidade tributária prevista no art. 135 do CTN é subjetiva e refere-se às infrações à lei comercial, civil, trabalhista etc., e não ao mero inadimplemento da obrigação tributária.
3. Recurso especial não provido. (REsp 923909 / RS, Rel. Min. Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 14/08/2008)

Esse entendimento jurisprudencial destoa da doutrina de estudiosos como como Becho (2000, p. 163), Neder (2007, p. 192/193), Theodoro Jr. e Bittencourt estes últimos citados por aquele, respectivamente *in verbis*, para os quais nem mesmo é possível o redirecionamento da execução para o patrimônio dos sócios quando não conste o nome dele no título da dívida ativa.

Como o Estado executa o responsável tributário, ele deve ter um título hábil, já que na verdade se executa título, não há pessoa do responsável. [...] Como se sabe, em um processo de execução não há fase probatória e, para seu início, é necessário que o credor demonstre possuir um título executivo em condições de dar ao Estado-Jurisdição segurança para violar o patrimônio do devedor [...]

Por todo o exposto, é de se concluir que, em princípio, não pode pretender a Fazenda o acerto de responsabilidades de terceiros ou coobrigados que não participaram no processo administrativo fiscal e contra quem não se formou o título executivo. [...]

Se não houve procedimento administrativo contra o sócio, nem sequer se extraiu certidão de dívida ativa contra ele, não é possível desviar-se o rumo da execução da sociedade para a pessoa física do sócio não-solidário. Não fica, como é evidente, a Fazenda com o alvedrio de executar qualquer co-responsável, porquanto seu título executivo (Certidão) terá força contra os devedores perante os quais foi constituído. A certeza, sem a qual o título carece de exequibilidade, há de ser não só objetiva quanto subjetiva, isto é, há de dizer respeito tanto ao crédito tributário, como quanto aos que por ele respondem (devedor e co-responsáveis).

O título executivo deve reportar fielmente o processo administrativo, indicando os fatos como nele se reportam e a legislação nele aplicada. Quer-se dizer, com isto,

que a Certidão de Dívida Ativa será mera reprodução, em síntese do processo administrativo. Diante de tais premissas, serão corrigíveis apenas os equívocos da Certidão da Dívida Ativa que reflitam tradução errônea dos fatos descritos e das normas invocadas no processo administrativo.

Todavia, não obstante os posicionamentos doutrinários acima citados, a jurisprudência do STJ se firmou no sentido de que é possível o redirecionamento das execuções fiscais contra os sócios da sociedade empresária, mesmo quando não consta o seu nome na CDA.

Assim, quando no curso do processo fiscal a empresa não é localizada em seu domicílio fiscal, aplica-se o art. 135, uma vez que, sob o pálio da Súmula nº 435 do Superior Tribunal de Justiça (BRASIL. STJ, 2010) e da jurisprudência desse Tribunal, se presume a dissolução irregular da sociedade (encerramento das atividades da sociedade empresária sem abertura do processo de falência ou pelos menos registro perante os órgãos competentes).

Súmula 435. Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente.

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO. DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE. AGRAVO NÃO PROVIDO.

1. Nos termos do art. 135 do CTN, o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente da empresa somente é cabível quando restar demonstrado que ele agiu com excesso de poderes, infração à lei ou contra o estatuto, ou no caso de dissolução irregular da empresa.

2. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça possui o entendimento de que "os indícios que atestem ter a empresa encerrado irregularmente suas atividades, como certidão do oficial de justiça, são considerados suficientes para o redirecionamento da execução fiscal." (AgRg no REsp 851.564/RS, Rel. Min. HUMBERTO MARTINS, Segunda Turma, DJ 17/10/07)

3. Agravo regimental não provido. (AgRg no AREsp 238765 / RS, Rel. Min. Arnaldo Esteves Lima, Primeira Turma, DJe 04/02/2013)

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO. REQUISITOS PRESENTES. SÚMULA 435/STJ. ÔNUS DA PROVA.

1. A certidão do oficial de justiça que atestou o encerramento das atividades no endereço fiscal é indício de dissolução irregular apto a ensejar o redirecionamento da execução fiscal. Exegese da Súmula 435 do STJ. Precedentes.

2. A jurisprudência adotada por esta Corte espousa o mesmo sentido, de que a não localização da empresa no endereço fornecido como domicílio fiscal gera presunção iuris tantum de dissolução irregular. Assim, é possível a responsabilização do sócio-gerente a quem caberá o ônus de provar não ter agido com dolo, culpa, fraude ou excesso de poder.

Agravo regimental improvido. (AgRg no REsp 1339995 / BA, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 10/10/2012)

E nesse sentido são as seguintes decisões do TJ/CE:

EXECUÇÃO FISCAL. INDÍCIO DE DISSOLUÇÃO IRREGULAR. REDIRECIONAMENTO PARA OS SÓCIOS-GERENTES. POSSIBILIDADE. 1. É pacífico o entendimento no sentido de que a dissolução irregular da sociedade limitada enseja a aplicação do disposto no art. 135, III, do CTN, com o redirecionamento da execução para os sócios-gerentes. 2. A despeito da controvérsia existente acerca da necessidade, ou não, da prévia comprovação da dissolução irregular da sociedade limitada, mediante o cotejo dos registros existentes na respectiva Junta Comercial, restou pacificado pelo STJ o entendimento de que só o fato de a empresa executada não mais funcionar no endereço cadastrado no Fisco é indício suficiente de sua ilegal desconstituição, a autorizar que a execução seja dirigida aos sócios. 3. Agravo de Instrumento conhecido e provido, para reformar a decisão impugnada. (AgI 1867414200580600000, Rel. Des. Rômulo Moreira De Deus, 3ª Câmara Cível, registro em 26/01/2011)

Saliente-se, contudo, que existem decisões recentes do próprio Superior Tribunal de Justiça acenando no sentido de quem nem sempre a não localização da empresa gera esse tipo de presunção.

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. **REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO CONTRA O SÓCIO, SOB A ALEGAÇÃO DE INFRINGÊNCIA AO ART. 135 DO CTN OU DE DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE.** RECURSO REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA: RESP. 1.101.728/SP, REL. MIN. TEORI ALBINO ZAVASCKI (DJe 23.03.2009). AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO BASTANTE DE DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE. CERTIFICAÇÃO DO OFICIAL DE JUSTIÇA DE QUE A EMPRESA NÃO FUNCIONA NO LOCAL INDICADO NOS REGISTROS FISCAIS, QUE, À MINGUA DE OUTROS ELEMENTOS INDICIÁRIOS, É INSUFICIENTE PARA O PRONTO REDIRECIONAMENTO. INADMISSIBILIDADE DA INVERSÃO DO ÔNUS PROBATÓRIO. SÚMULA 7/STJ. AGRAVO REGIMENTAL DA FAZENDA NACIONAL DESPROVIDO.

1. A Súmula 435 do STJ diz que presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente; todavia, a inteligência que se deve ter desse enunciado é de que a não localização da empresa no endereço fiscal é indício de sua dissolução irregular, mas, por si só e independente de qualquer outro elemento, é insuficiente para o pronto redirecionamento, que depende de prévia apuração das razões pelas quais tal fato ocorreu, bem como da comprovação do elemento subjetivo na conduta ilícita do sócio.

2. Ao meu sentir, como a declaração de dissolução irregular importa no reconhecimento de uma infração, é inadmissível essa conclusão sem prévio procedimento. A prova do ato infracional compete a quem alega a sua ocorrência, no caso, ao credor (Fazenda Pública) que requer o redirecionamento. A inversão do ônus probandi a favor da parte menos favorecida só deve ser feita nos casos em que a lei a admite expressamente e, ainda assim, excepcionalmente.

3. Registre-se, ainda, que existem julgados da Primeira Seção afirmando que a mera devolução do Aviso de Recebimento (AR-Postal) sem cumprimento não basta à caracterização de dissolução irregular.

Esse entendimento pode ser estendido para outros tipos de certificação, inclusive aquela feita pelo Meirinho. Precedentes.

4. Agravo regimental FAZENDA NACIONAL desprovido. (AgRg no REsp 1268993/DF, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, julgado em 08/05/2012, DJe 11/05/2012) (grifou-se)

Outra hipótese de redirecionamento bastante comum de execuções fiscais é quando não são localizados bens suficientes da sociedade empresária.

RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. SÓCIO. INTEGRAÇÃO NO PÓLO PASSIVO. BENS NÃO ENCONTRADOS.

1. Não comete violação dos arts. 134 e 135 o simples fato de o magistrado, a pedido da parte exequente, deferir pedido para que sócio, apontado como responsável tributário, assumo o pólo passivo da execução, haja vista certificar o oficial de justiça que não encontrou bens da empresa.
2. Só o referido sócio tem legitimidade para apresentar oposição à citação.
3. Não cabe à empresa, em nome do sócio, discutir a sua integração à lide.
4. Recurso especial não-provido. (REsp 901142 / SP, Rel. Min. José Delgado, Primeira Turma, DJ 10/05/2007 p. 357)

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. RESPONSABILIZAÇÃO DO SÓCIO PELAS DÍVIDAS SOCIETÁRIAS. EXISTÊNCIA DE FUNDAMENTO INATACADO.

1. A ausência de impugnação ao fundamento central do acórdão recorrido - presunção de alienação fraudulenta de bens da sociedade - constitui óbice ao conhecimento do recurso. Súmula 283 do STF.
2. Firmada pelo Tribunal a quo a premissa fática de que houve alienação fraudulenta de bens da empresa pelo sócio, o que configura prática de ato com violação de lei, não há como rever tal entendimento sem análise do contexto fático-probatório da demanda, providência vedada no âmbito do recurso especial.
3. Agravo regimental improvido. (AgRg no REsp 815374 / SP, Rel. Min. Castro Meira, Segunda Turma, DJ 08/03/2007 p. 184)

Assim, em consonância com as decisões do Superior Tribunal de Justiça nas hipóteses em análise assim tem-se manifestado o TJ/CE:

EXECUÇÃO FISCAL. INDÍCIO DE DISSOLUÇÃO IRREGULAR. REDIRECIONAMENTO PARA OS SÓCIOS -GERENTES. POSSIBILIDADE. 1. É pacífico o entendimento no sentido de que a dissolução irregular da sociedade limitada enseja a aplicação do disposto no art. 135, III, do CTN, com o redirecionamento da execução para os sócios -gerentes. 2. A despeito da controvérsia existente acerca da necessidade, ou não, da prévia comprovação da dissolução irregular da sociedade limitada, mediante o cotejo dos registros existentes na respectiva Junta Comercial, restou pacificado pelo STJ o entendimento de que só o fato de a empresa executada não mais funcionar no endereço cadastrado no Fisco é indício suficiente de sua ilegal desconstituição, a autorizar que a execução seja dirigida aos sócios. 3. Agravo de Instrumento conhecido e provido, para reformar a decisão impugnada. (Agravo de instrumento com pedido de efeito suspensivo 1867414200580600000, Rel. Des. RÔMULO MOREIRA DE DEUS, 3ª Câmara Cível, Registrado em 26/01/2011)

DIREITO TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA COM PEDIDO LIMINAR. CERTIDÃO NEGATIVA DE DÉBITO TRIBUTÁRIO. EXISTÊNCIA DE DÉBITO FISCAL EM NOME DAS EMPRESAS DAS QUAIS A IMPETRANTE FIGURAVA COMO SÓCIA-GERENTE. RECUSA POR PARTE DA AUTORIDADE COATORA. DISSOLUÇÃO IRREGULAR DE SOCIEDADE. INSCRIÇÃO QUE SE PRESUME LEGÍTIMA E REGULAR. EXCLUSÃO DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA QUE DEPENDE DA DEMONSTRAÇÃO, PELA IMPETRANTE, DA INEXISTÊNCIA DE QUALQUER DAS HIPÓTESES CONTEMPLADAS NO ART. 135 DO CTN. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DA CERTEZA E LIQUIDEZ DO DIREITO PORFIADO. SEGURANÇA

DENEGADA. 1.Pretensão mandamental que colima debelar ato supostamente ilegal atribuído ao Excelentíssimo Senhor Secretário Estadual da Fazenda, substanciado na negativa de expedição de certidão negativa de débitos tributários estaduais em razão da existência de créditos fiscais imputados a empresas em que a impetrante figura na condição de sócia. 2.Como bem suscitado pelo órgão do Parquet em seu pronunciamento de mérito, não houve comprovação lúdima de que a baixa da empresa ATACADÃO COLOMBO LTDA ocorreu de forma regular, não se desincumbindo a impetrante sequer de adunar ao feito documento comprobatório da referida alteração societária. 3.De efeito, havendo débito tributário imputado à sociedade sobredita, assoma, de plano, que a dissolução desta última, tal como noticiado na peça pórdico, fora efetuada irregularmente, circunstância que, desacompanhada de prova robusta, faz exsurgir a responsabilidade da impetrante pelos créditos tributários da pessoa jurídica da qual participara, nos termos do art. 134, inciso VII, combinado com o art. 135, inciso I, ambos do Código Tributário Nacional, afastando, dessarte, a certeza e a liquidez do direito vindicado neste mandamus. 4.Uma vez inserida a impetrante na dívida ativa estadual, conforme se vê da documentação adunada às fls. 101/103, mediante inscrição que se presume legítima e regular, a exclusão da sua responsabilidade tributária depende da demonstração, pela própria interessada, da inexistência de qualquer das hipóteses contempladas no art. 135 do Código Tributário Nacional, o que não restou comprovado na espécie, consoante se deflui da sua instrução deficiente. 5.Segurança denegada. (Mandado de Segurança 9514364200680600010, Rel. Des. FRANCISCO SALES NETO, Tribunal Pleno, Registro em 10/09/2010)

Aguilera (2007, p. 132) critica o redirecionamento de execuções quando não localizados bens da sociedade empresária, pois segundo ele,

Na verdade, os Tribunais Superiores operaram uma alteração no preceito contido no caput do art. 135, III, do CTN, ao dispensar que a obrigação tributária fosse necessariamente resultante dos atos ilícitos praticados pelos administradores, bastando que se configurasse uma outra relação de causalidade: entre o ilícito societário (dissolução irregular) e a impossibilidade de adimplemento do crédito tributário pela sociedade.

Ainda sobre esse tipo de redirecionamento Ferragut (2007, p. 238) discorre:

A inexistência de bens suficientes para a quitação do débito é muitas vezes considerada pela Fazenda Pública como fato suficiente, para o redirecionamento da execução fiscal em face do administrador, execução essa originalmente promovida contra a pessoa jurídica. Normalmente, esse procedimento não é realizado com base em qualquer ato investigatório prévio, de apuração da causa de insuficiência de bens.

‘O redirecionamento, nos termos ora colocados, é ilegal. A Fazenda deveria, primeiro, investigar o motivo pelo qual não existem bens suficientes para, somente se detectado o desfazimento fraudulento, decorrente de decisão imputável ao administrador, redirecionar a execução. Faz-se mister, portanto, provar que, por decisão do administrador, os bens foram transferidos da sociedade, com o intuito de se evitar que a dívida fosse com eles quitada.

4.5 Da responsabilização penal dos sócios pelos crimes previstos na Lei nº 8.137/90 no Estado do Ceará

A qualificação de condutas tendentes à redução ou à supressão dos tributos ou mesmo de práticas que podem levar a tais resultados como crimes associada à instituição do pagamento do tributo suprimido como meio para a extinção da punibilidade tem-se revelado um forte mecanismo no controle da evasão fiscal no país o qual não pode ser desconsiderado como uma vertente da responsabilização da pessoa física pelos créditos tributários da sociedade empresária.

Assim, após o encerramento do processo administrativo no Contencioso Administrativo Tributário, consoante determina a Súmula Vinculante nº 24 do Supremo Tribunal Federal (BRASIL. STF, 2002), todos aqueles relacionados como co-responsáveis no auto de infração referente a ICMS no qual conste exigência de obrigação principal são alvos de investigação penal e de ação penal relativas aos crimes previstos na Lei nº 8.137/90:

Súmula Vinculante nº 24. Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo.

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;

IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;

V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

Pena - reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.

Parágrafo único. A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inciso V.

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;

II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;

III - exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal;

- IV - deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento;
 - V - utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.
- Pena - detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa.

Conforme se observa, os tipos penais do art. 1º são crimes materiais que tem como resultado finalístico a supressão ou a falta de recolhimento do tributo, contudo, não é qualquer tipo de ato que leve a redução do recolhimento do tributo que implica na incidência dos crimes previstos na Lei nº 8.137/90, apenas a prática de atos previstos em lei.

Já os tipos previstos no art. 2º da Lei nº 8.137/90 são formais e se consumam com a mera realização do comportamento independentemente da ocorrência da supressão ou redução do tributo.

Acerca da matéria, discorre Capez (2007, p. 631):

[...] Os delitos alinhados no art. 2º são, portanto, formais, consumando-se com a mera realização do comportamento descritivo, independentemente da ocorrência do resultado naturalístico. Há, contudo, posicionamento no sentido de que o crime em tela seria de natureza material, tal como o art. 1º, na medida em que o caput do art. 2º menciona que “constitui crime da mesma natureza”. No entanto, a Lei, quando empregou essa expressão, quis dizer que mencionados delitos também constituírem crimes contra o ordem tributária. Finalmente, há quem sustente que o crime seria de mera conduta. Contudo, no delito em tela, o resultado naturalístico é possível, qual seja, a supressão ou redução do tributo, de forma que não podemos falar em crime de mera conduta.

Embora no ordenamento jurídico brasileiro haja previsão de responsabilidade da pessoa jurídica por crimes como é o caso dos crimes ambientais, o que parece afastar de pronto qualquer conjectura acerca da possibilidade de responsabilidade da pessoa jurídica por crimes, conforme entendimento unânime da doutrina penalista, dentre os quais se destaca a de Capez (2007, p. 604-605), somente a pessoa física pode ser sujeito ativo dos crimes previstos na Lei nº 8.137/90:

[...] No tocante aos crimes praticados contra a ordem tributária, a Lei n. 8.137/90 somente admite a responsabilidade penal dos dirigentes das pessoas jurídicas, dispondo em seu art. 11 que: ‘Quem, de qualquer modo, inclusive por meio de pessoa jurídica, concorre para os crimes definidos em Lei, incide nas penas a estes cominadas, na medida de sua culpabilidade’. Assim, somente a pessoa física, ou diretor, gerente ou administrador, na hipótese de pessoa jurídica, poderão ser responsabilizados por um dos crimes contra a ordem tributária. Convém notar que isso não impede que a pessoa jurídica seja responsabilizada administrativamente por infração tributária, sendo plenamente possível, no caso, a aplicação de multa ou a interdição de direito.

Portanto, em se tratando de crimes contra a ordem tributária a pessoa jurídica pode até sofrer sanções de natureza administrativa, no entanto, apenas a pessoa física incorre nas penas previstas na Lei nº 8.137/90.

Entretanto, em princípio, só podem ser sujeitos ativos desses tipos penais aqueles que podem ser considerados responsáveis pelos créditos tributários da sociedade empresária, ou seja, administradores e sócios-gerentes, uma vez que, consoante leciona Capez (2007, p. 622), nesses tipos de crimes, o elemento subjetivo é o dolo específico que é a supressão ou redução do tributo: “É o dolo, consubstanciado na vontade livre e consciente de realizar uma das condutas descritas em um dos incisos, acrescido do fim especial suprimir e reduzir tributos. [...]”.

Vale observar que mesmo os dirigentes não tenham determinado a prática do ato, caso tomem ciência da sua ocorrência será tido como autor, uma vez que tinha domínio do fato, conforme leciona Eisele (2007, p. 140):

Mesmo que o contribuinte ou responsável não tenha determinado a prática de qualquer das condutas instrumentais fraudulentas arroladas nos incisos do caput (utilizadas como meio viabilizador da evasão), caso tome conhecimento da ocorrência dessa situação de fato e, conscientemente, desta se utilize para praticar a supressão ou redução da carga tributária, será autor do delito devido ao domínio do fato.

Contudo, nas perquirições penais acerca dos crimes previstos na Lei nº 8.137/90 no Estado do Ceará não apenas os dirigentes (sócios-gerentes e administradores), mas todos os sócios da sociedade empresária sofrem a persecução criminal pela falta de recolhimento do ICMS.

No inquérito policial, todos os sócios são chamados à investigação sobre a falta de recolhimento do ICMS independentemente da ocupação na sociedade empresária de cargo diretivo e é corriqueiro que as ações fiscais sejam recebidas pelo Tribunal de Justiça do Estado do Ceará contra todos os sócios.

Ocorre que, conforme determina a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça para que seja recebida ação penal contra sócio é necessária a individualização da conduta se não minuciosa pelo menos que seja demonstrado um liame entre a conduta do réu e do tipo penal:

CRIMINAL. HC. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. INÉPCIA DA DENÚNCIA. CRIME SOCIETÁRIO. IMPUTAÇÃO BASEADA NA CONDIÇÃO DE SÓCIO DA EMPRESA. NECESSIDADE DE DESCRIÇÃO MÍNIMA DA CONDUTA DO ACUSADO. OFENSA AO PRINCÍPIO DA AMPLA DEFESA. COTISTA MINORITÁRIO E SEM PODERES DE ADMINISTRAÇÃO. RESPONSABILIDADE OBJETIVA NÃO ADMITIDA.

ANULAÇÃO DO FEITO DETERMINADA. AUSÊNCIA DE JUSTA CAUSA E DE PROVAS DA PARTICIPAÇÃO DO PACIENTE NA CONDUTA DELITUOSA. ARGUMENTOS PREJUDICADOS. ORDEM CONCEDIDA.

I. Nos crimes societários, a denúncia é válida quando, apesar de não descrever minuciosamente as condutas individuais dos acusados, demonstra um liame entre o agir dos pacientes e a suposta prática delituosa, estabelecendo a plausibilidade da imputação e possibilitando o exercício da ampla defesa.

II. Hipótese em que a peça acusatória limitou-se a correlacionar os sócios da empresa e a eles imputar a suposta prática criminosa, sem que o Parquet tenha estabelecido qualquer vínculo entre os denunciados e a empreitada criminosa a eles imputada.

III. Paciente que é sócio minoritário da empresa e não ostenta poderes de gestão.

IV. A mera alusão ao fato de ser o paciente sócio da empresa não autoriza a instauração de processo criminal por crimes praticados no âmbito da sociedade, se não restar comprovado, ainda que com elementos a serem aprofundados no decorrer da ação penal, a mínima relação de causa e efeito entre as imputações e a condição de cotista, sob pena de se reconhecer a responsabilidade penal objetiva.

V. Deve ser declarada a inépcia da denúncia e determinada a anulação da ação penal instaurada em relação ao paciente, restando prejudicados os argumentos relativos à ausência de provas de autoria do delito, bem como de carência de justa causa para persecução penal.

VI. Ordem concedida, nos termos do voto do Relator. (grifou-se) (HC 143508 / MG, Ministro Gilson Dipp, Quinta Turma, DJe 22/11/2010)

HABEAS CORPUS. SONEGAÇÃO FISCAL. CRIME SOCIETÁRIO. DENÚNCIA. JUSTA CAUSA. IMPOSSIBILIDADE DE EXAME EXHAURIENTE DA AUTORIA DO FATO. DILAÇÃO PROBATÓRIA. 1. É firme a jurisprudência desta Corte e do Supremo Tribunal no sentido de que a concessão de habeas corpus com a finalidade de trancamento de ação penal em curso só é possível em situações excepcionais, quando comprovada, de plano, a atipicidade da conduta, a ocorrência de causa extintiva da punibilidade ou a ausência de indícios de autoria ou de materialidade delitiva. 2. Crime contra a ordem tributária (imputação). Omissão de informações e de operação realizada (caso). Denúncia (concurso de pessoas). Individualização das condutas (ausência). Arguição de inépcia (procedência).

1. Conforme as melhores lições, da denúncia - peça narrativa e demonstrativa - exigem-se informações precisas sobre quem praticou o fato (quis) e sobre os meios empregados (quibus auxiliis).

2. Tratando-se, como se trata, de crimes contra a ordem tributária, não há como admitir denúncia que dela não conste descrição das diversas condutas atribuídas aos sócios da empresa.

3. Caso em que, por faltar descrição de elementos de convicção que a ampare, a denúncia não reúne, em torno de si, as exigências legais, estando, portanto, formalmente inepta (HC n. 76.611, Ministro Nilson Naves, Sexta Turma, DJe 9/6/2008).

4. Ordem de habeas corpus concedida. (grifou-se) (HC 75930 / PE, Ministro Sebastião Reis Júnior, Sexta Turma, DJe 14/05/2012)

HABEAS CORPUS. **CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. DENÚNCIA CONTRA SÓCIO-ADMINISTRADOR DE EMPRESA. CIRCUNSTÂNCIA INSUFICIENTE PARA A CONFIGURAÇÃO DA AUTORIA DELITIVA. EXIGÊNCIA DE MÍNIMA DESCRIÇÃO DA ATIVIDADE DELITUOSA.** CONSTRANGIMENTO CARACTERIZADO. ORDEM CONCEDIDA.

1. Em se tratando de crimes societários, de autoria coletiva, a doutrina e a jurisprudência têm procurado abrandar o rigor do disposto no art. 41 do Código de Processo Penal, dada a natureza dessas infrações, quando nem sempre é possível, na fase de formulação da peça acusatória, operar a uma descrição detalhada da atuação de cada um dos indiciados, admitindo-se, em

consequência, um relato mais generalizado do comportamento que se tem como violador do regramento de regência.

2. Não se admite, contudo, pelo evidente constrangimento que acarreta, denúncia de caráter absolutamente genérico, sem ao menos um breve detalhamento da atuação de cada um dos indiciados, sem o que, por certo, inviabilizar-se-á o exercício amplo do direito de defesa.

3. Mostra-se inepta a peça acusatória, que invoca a condição do paciente como sócio-administrador da empresa para subsidiar a configuração da autoria, sem fazer qualquer referência à sua participação na atividade considerada delituosa, evidenciando-se o constrangimento ilegal.

4. Habeas corpus concedido para trancar a ação penal de que aqui se trata, por inépcia da denúncia, sem prejuízo do oferecimento de nova peça acusatória. (grifou-se) (HC 74691 / PE, Ministro Haroldo Rodrigues, Sexta Turma, DJe 26/10/2011)

Desse modo, face à jurisprudência do STJ, conclui-se que não obstante para que para o recebimento de uma ação penal contra o sócio-gerente ou administrador é dispensável uma descrição minuciosamente, detalhada acerca da imputada.

Inaceitável, portanto, denúncia de caráter genérico fundamentada exclusivamente na condição de sócio ou de administrador da sociedade empresária, do contrário, estar-se-ia admitindo uma responsabilidade penal objetiva dessas pessoas que não tem guarida no nosso ordenamento jurídico.

CONCLUSÃO

A partir do momento que as sociedades empresárias são registradas no Registro Público de Empresas Mercantis perante a Junta Comercial da Unidade da Federação onde estão estabelecidas, adquirem personalidade e, doravante, suas obrigações, seus direitos e seu patrimônio são distintos dos seus sócios.

Contudo, a responsabilidade da pessoa jurídica possui peculiaridades que podem afetar a esfera jurídica de sócios e administradores, pois uma vez adotada conduta antijurídica pela sociedade empresária, surge, em caráter excepcional de configuração de fraudes e determinadas situações previstas em lei, a possibilidade de responsabilização de seus sócios e administradores por tal conduta.

Em se tratando de responsabilidade civil, a jurisprudência do STJ revela que a responsabilização da pessoa jurídica, na quase totalidade dos casos, não afeta seus sócios e/ou dirigentes.

No âmbito penal, tem-se que a responsabilidade penal das sociedades empresárias, dada a sua natureza é possível desde que atendidos os requisitos legais para tanto o que, na prática, a exceção da Lei nº 9.605/98, impossibilita a sua responsabilidade dada a impossibilidade de atendimento de tais requisitos.

Ademais, mesmo no caso dos fatos típicos previstos na Lei nº 9.605/98, o STJ entende que a responsabilização das pessoas jurídicas exige a responsabilização concomitante da pessoa física que age em nome da pessoa jurídica.

Na esfera tributária, em circunstâncias de respeito às normas tributárias, apenas a sociedade empresária possui responsabilidade por seus débitos, mas em circunstâncias de inadimplemento, nos termos dos arts. 134, 135 e 137 do CTN e por meio do instituto da responsabilidade tributária, é possível que o patrimônio dos sócios e dos administradores da sociedade empresária venha a ser afetado pelas obrigações tributárias da empresa, porém, para tanto há de se observar requisitos legais rígidos.

O art. 134 autoriza a responsabilidade do administrador pelos atos e pelas omissões em que intervierem e quando houver impossibilidade de sua exigência por parte da sociedade empresária no que diz respeito apenas aos tributos e aos juros de mora.

Já o art. 135 do CTN autoriza a responsabilidade daquele ocupante da função de dirigente na sociedade empresária mediante a comprovação pela Fazenda Pública da prática de ato com dolo que configure excesso de poderes, infração à legislação societária, contrato social ou estatuto.

Em virtude do tipo de responsabilidade de que trata o art. 135 ser subjetiva, a doutrina de forma unânime entende que o mero inadimplemento da obrigação tributária, ou seja, a função de dirigente na sociedade empresária não enseja o redirecionamento previsto nos termos do art. 135 do CTN, consoante jurisprudência do STJ.

Para a responsabilização da pessoa física, nos termos do art. 137, há necessidade de que essa ocupe a função de dirigente na sociedade empresária e tenha praticado infração com o mesmo tipo de dolo que os crimes contra a ordem tributária (Lei nº 8.137/90), do contrabando e descaminho (art. 334 do Código Penal), sonegação, fraude e conluio (Lei nº 4.502/64).

Portanto, apenas os dirigentes, ou seja, os administradores e os sócios-gerentes podem ser responsabilizados pelos créditos tributários da sociedade empresária não adimplidos, de modo que a simples condição de sócio não autoriza que o patrimônio da pessoa física possa ser afetado pelas dívidas tributárias da empresa.

Assim, a fim de que sejam observados os requisitos autorizados da atribuição de responsabilidade de pessoas físicas pelos débitos tributários da empresa, a doutrina de forma unânime entende como necessária a instauração prévia de processo administrativo, nos moldes previstos no art. 5º, incisos LIV e LV da Constituição Federal com observância dos Princípios do Devido Processo Legal, da Ampla Defesa e do Contraditório, a fim de que reste inequivocamente provada a verificação de tais requisitos.

Contudo, a prática na persecução dos créditos tributários de ICMS no Estado do Ceará tem revelado que:

a) na lavratura do auto de infração, independentemente, se encerra obrigação principal e multa ou apenas multa é atribuída a co-responsabilidade a todos os sócios da sociedade empresária;

b) apenas a sociedade empresária toma ciência da lavratura do lançamento do crédito tributário e, portanto, tem a oportunidade de se defender no curso do processo administrativo;

c) os requisitos autorizadores da responsabilidade tributária de terceiros pelos créditos tributários da sociedade empresária não são objeto de apreciação no processo administrativo;

d) após o encerramento do referido processo, tendente à apuração do crédito tributário de ICMS da sociedade empresária, inscreve-se em Dívida Ativa como co-responsável pelo referido todos os sócios independentemente de serem ou não sócios

quotistas, sem função diretiva e sem constituição prévia de prova acerca dos requisitos autorizados de sua responsabilidade;

e) todos sócios são inscritos em Dívida Ativa, sem prévio processo administrativo, na condição de co-responsáveis pelos créditos de ICMS declarados no credenciamento da sociedade empresária e não adimplidos;

f) os administradores, diretores empregados, bem como os sócios ocultos não costumam serem responsabilizados pelos créditos de ICMS da sociedade empresária, pois os mecanismos adotados pela Administração Pública não permitem esses sejam atingidos.

A inscrição dos sócios como co-responsáveis pelos débitos da sociedade empresária além de causar embaraço por meio da restrição de seu crédito e de atos de disponibilização de seu patrimônio permite a constrição patrimonial de seu patrimônio pessoal, pois a CDA goza de presunção relativa de legitimidade, de modo que nessas circunstâncias compete ao responsável demonstrar o não atendimento dos requisitos legais para o redirecionamento, o que é na prática uma prova negativa, portanto, empiricamente impossível de ser produzida.

Em circunstâncias tais, só resta-lhes provar que no processo administrativo o qual apurou o crédito tributário não foi apreciada matéria relativa à ocorrência dos requisitos estabelecidos em lei necessários à atribuição de sua responsabilidade até mesmo porque não há sequer previsão de processo administrativo nesse sentido no Estado do Ceará.

Por todo o exposto, observa-se que a prática da responsabilização dos sócios na esfera administrativa pelos débitos de ICMS da sociedade empresária é completamente dissociada do disposto no CTN e dos ensinamentos doutrinários acerca da matéria.

Entende-se que está no lançamento administrativo e no processo administrativo o cerne da problemática da responsabilidade dos sócios que tem sido atribuída sem respaldo nos permissivos contidos no CTN.

Portanto, a fim de que seja respeitado o Princípio do Devido Processo Leal na atribuição da responsabilidade tributária e penal dos sócios e administradores pelos créditos tributários de ICMS da sociedade empresária em consonância com os ditames legais propõe-se algumas medidas.

A primeira delas é o treinamento dos auditores fiscais responsáveis pelo lançamento tributário para apuração das hipóteses autorizadoras do redirecionamento.

Assim, no ato da lavratura do auto de infração, a autoridade fiscal deve perquirir a possibilidade de adimplemento do crédito por parte da empresa, em caso negativo, identificar

o seu administrador e verificar a prática por parte dele de atos ou a sua intervenção em omissos que resultaram na obrigação tributária objeto do lançamento.

Deve verificar ainda, mesmo nas hipóteses de possibilidade de adimplemento do crédito pela sociedade empresária, a prática por parte do sócio-gerente e administrador de atos com infração à lei, ao contrato ou estatuto social ou a prática de crime previsto na Lei nº 8.137/90.

Tal medida permitirá que no auto do lançamento do crédito por meio do auto de infração que já seja apurada a verificação das hipóteses autorizadoras da responsabilidade dessas pessoas em consonância com a lei.

A segunda medida é ampliação da competência do Contencioso Administrativo Tributário do Estado do Ceará a fim de que eles possam julgar a responsabilidade dos sócios e dos administradores pelos créditos tributários de ICMS lançados por meio de auto de infração e também em relação aos créditos decorrentes da apuração mensal e do credenciamento.

Defende-se a ampliação da competência do Contencioso Administrativo Tributário do Estado do Ceará porque já existe uma estrutura para o julgamento dos autos de infração, de modo que a responsabilidade dos sócios e dos administradores seria apenas mais um tópico a ser julgado e ainda nos casos de créditos oriundos de declaração do contribuinte seria mais adequado ampliar a competência de um órgão que já existe a criar outro órgão para isso.

E nos casos de inadimplemento dos créditos oriundos de declarações do próprio contribuinte, entende-se que embora o crédito já esteja definitivamente lançado em relação à empresa, o mesmo não se pode dizer em relação a terceiros, daí que deveria ser desenvolvida auditoria e posteriormente instaurado processo tributário com esse escopo, tudo em respeito ao Devido Processo Legal, sem o qual ninguém pode ser privado de seus bens.

No âmbito judicial, observa-se que a problemática da responsabilização dos sócios é apenas nos casos em que não consta o nome desses na CDA, uma vez que quando consta o nome do sócio sem respaldo em lei, a problemática é a ausência de apuração nesse sentido pela Autoridade Fiscal e de processo administrativo tributário que aprecie a matéria.

Conforme se observou, quando, no curso do processo fiscal, a empresa não é localizada no seu endereço ou quando não são localizados bens suficientes seus, a execução é redirecionada para o patrimônio dos sócios não obstante o seu nome não conste da CDA, posicionamento que conta com a objeção de doutrinadores respeitáveis para os quais nem mesmo é possível o redirecionamento da execução para o patrimônio dos sócios quando não conste o nome dele no título da dívida ativa.

No que diz respeito a essa matéria, entendemos pela absoluta impossibilidade de redirecionar a execução a todos os sócios, pois a lei autoriza a responsabilidade apenas daqueles que ocupam cargos diretivos.

Já com relação à possibilidade do próprio mecanismo do redirecionamento, diz-se que em um primeiro momento parece razoável o posicionamento de Becho, Neder, Theodoro Jr. e Bittencourt que entendem pela sua ilegalidade, contudo, o presente trabalho furta-se de qualquer posicionamento uma vez que para tanto necessitar-se de uma análise mais aprofundada.

Por fim, em relação à responsabilidade penal pelos crimes de que trata a Lei nº 8.137/90, constata-se que após o encerramento do processo administrativo no Contencioso Administrativo Tributário, todos aqueles relacionados como co-responsáveis no auto de infração referente a ICMS no qual conste exigência de obrigação principal e não apenas os dirigentes (sócios-gerentes e administradores) são alvos de investigação penal e de ação penal relativas aos crimes previstos na Lei nº 8.137/90.

Considerando que o alvo da investigação criminal são aqueles citados co-responsáveis no auto de infração, portanto, todos os sócios, sem que necessariamente tenham exercido domínio sobre os fatos inquiridos, razão pela qual se entende que o cerne da questão para uma correta persecução criminal seria a adoção das medidas administrativas anteriormente propostas.

O presente trabalho, portanto, defende não a completa ausência de responsabilidade dos sócios e dos administradores pelos débitos de ICMS da sociedade empresária, mas que essa responsabilidade não pode ser atribuída no ato da lavratura do auto de infração, da inscrição em Dívida Ativa ou no curso da execução fiscal pela simples condição de sócio.

Para tanto, há de ser instaurado procedimento para apuração dos requisitos autorizadores sob pena de ilegalidade.

A instauração do processo nesse sentido beneficia a todos. Os sócios porque não serão mais coagidos com medidas administrativas ilegais e o Estado que não perderá mais créditos tributários de sociedades baixadas cujos sócios se furtam a responsabilidade por meio de decisões judiciais fundamentadas na ausência de processo administrativo para apuração dos requisitos legais.

Ademais, o Estado será beneficiado com a redução de custos com judiciais.

Nesse sentido, conclui-se, portanto, que para a correta aplicação do instituto da responsabilidade tributária nos termos do CTN e para uma escoeita persecução criminal

pelos crimes contra a ordem tributária imprescindível no ato do lançamento tributário é imprescindível que seja investigada a ocorrência das hipóteses autorizadoras do redirecionamento e que o processo administrativo tributário aprecie a matéria.

REFERÊNCIAS

AGUILERA, Maria Lucia. A Responsabilidade de terceiros decorrente da prática de ilícitos e o lançamento de ofício: o caso da responsabilidade pessoal dos administradores. In: **Responsabilidade tributária**. Coordenadores: Maria Rita Ferragut e Marcus Vinicius Neder. São Paulo: Dialética, 2007.

BECHO, Renato Lopes. **Sujeição passiva e responsabilidade tributária**. São Paulo: Dialética, 2000.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**, de 05 de outubro de 1988.

_____. **Decreto-Lei nº 2.848**, de 07 de dezembro 1940. Código Penal.

_____. **Lei nº 4.502**, de 30 de novembro de 1964. Dispõe sobre o Imposto de Consumo e reorganiza a Diretoria de Rendas Internas.

_____. **Lei nº 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Dispões sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.

_____. **Lei nº 6.404**, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações.

_____. **Lei nº 8.137**, de 27 de dezembro de 1990. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências.

_____. **Lei nº 9.605**, de 12 de fevereiro de 1998. Dispõe sobre as sanções penais e administrativas derivadas de condutas e atividades lesivas ao meio ambiente, e dá outras providências.

_____. **Lei nº 10.406**, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula nº 435**, de 14 de abril de 2010. Disponível em <http://www.dji.com.br/normas_inferiores/regimento_interno_e_sumula_stj/stj_0435.htm> Acesso em 27 de junho de 2013.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Súmula Vinculante nº 24**, de 10 de janeiro de 2002. Disponível em <http://www.dji.com.br/normas_inferiores/regimento_interno_e_sumula_stf/0024vinculante.htm>. Acesso em 27 de junho de 2013.

CAPEZ, Fernando. **Curso de direito penal**: legislação especial, v. 4. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

CEARÁ. Lei nº 12.732, de 24 de setembro de 1997. Dispõe sobre a organização, estrutura e competência do Contencioso Administrativo Tributário, sobre o respectivo processo e dá outras providências.

DE ASSIS, Emanuel Carlos Dantas. Arts. 134 e 135 do CTN: Responsabilidade culposa e dolosa dos sócios e administradores de empresas por dívidas tributárias da pessoa jurídica. Responsabilidade tributária. In: **Responsabilidade tributária**. Coordenadores: Maria Rita Ferragut e Marcus Vinicius Neder. São Paulo: Dialética, 2007.

DINIZ, Maria Helena. **Teoria geral do direito civil**. 18. ed. São Paulo: Dialética, 2002.

EISELE, Andreas. **Crimes contra a ordem tributária**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2002.

FERRAGUT, Maria Rita. Reflexões de natureza material e processual sobre aspectos controvertidos da responsabilidade tributária. In: **Responsabilidade tributária**. Coordenadores: Maria Rita Ferragut e Marcus Vinicius Neder. São Paulo: Dialética, 2007.

GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito civil brasileiro, v. I**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

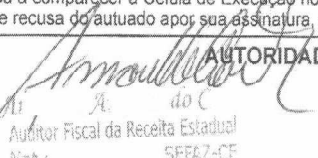
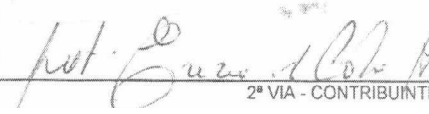
MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

MIRABETE, Julio Fabbrini. **Manual de direito penal: parte geral**. 22. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

NEDER, Marcus Vinicius. A Imputação de responsabilidade a terceiros no auto de infração e o direito de defesa. In: **Responsabilidade tributária**. Coordenadores: Maria Rita Ferragut e Marcus Vinicius Neder. São Paulo: Dialética, 2007.

NORONHA, Fernando. Responsabilidade Civil: uma Tentativa de Ressistematização. In: Doutrinas Essenciais Responsabilidade Civil, v. I. Organizadores: Nelson Nery Junior e Rosa Maria de Andrade Nery. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010.

ANEXO A

 ESTADO DO CEARÁ SECRETARIA DA FAZENDA COORDENADORIA DE ADMINISTRACAO TRIBUTARIA CELULA DE GESTAO FISCAL DOS SETORES ECONOMICOS NUCLEO SETORIAL DE BEBIDAS		AUTO DE INFRAÇÃO Nº 2013	
IDENTIFICAÇÃO DO CONTRIBUINTE			
CONTRIBUINTE:		LTDA	
INSCRIÇÃO ESTADUAL: 06.		CNPJ: 06.	
LOGRADOURO: AV SANTOS DUMONT			
NÚMERO:			
COMPLEMENTO: LJS108/109			
BAIRRO: ALDEOTA			
MUNICIPIO: FORTALEZA			
UF: CEARA			
TELEFONE:			
PLACA:			
DADOS DA AÇÃO FISCAL			
ATO DESIGNATÓRIO:			
AUTORIDADE DESIGNANTE: ORIENTADOR DE CELULA			
DATA DA EMISSÃO DO ATO: 05/02/2013			
PERÍODO DA INFRAÇÃO: 01/2012 A 12/2012			
COM RETENÇÃO: N		CGM:	
DADOS DA INFRAÇÃO			
DATA/HORA DA LAVRATURA: 22/04/2013 13:21:43			
BASE DE CÁLCULO: 0,00			
ALÍQUOTA: 0,00 %			
PRINCIPAL: 0,00			
MULTA: 137.029,50			
MOEDA: REAL			
ARTIGO INFRINGIDO: ART. 92, PARAGRAFO 8 DA LEI 12.670/96.			
PENALIDADE: ART. 126 DA LEI 12.670/96.			
RELATO DA INFRAÇÃO			
OMISSAO DE RECEITA IDENTIFICADA ATRAVES DE LEVANTAMENTO FINANCEIRO/FISCAL/CONTABIL, REFERENTE A MERCADORIAS ISENTAS, NAO TRIBUTADAS OU SUJEITAS A SUBSTITUICAO TRIBUTARIA.			
ATRAVES DE LEVANTAMENTO CONTABIL E FISCAL, REF. EXERC. 2012, CONSTATAMOS 'OMISSAO DE RECEITAS COM MERCADORIAS SUJEITAS A SUBSTITUICAO TRIBUTARIA NO VALOR DE R\$ 1.370.295,01 CONF. PLANILHA DE FISCALIZACAO-DRM -ANEXA AO A.I.			
INTIMAÇÃO			
Fica o contribuinte em epígrafe intimado a recolher o Crédito Tributário com seus acréscimos legais lançados na forma deste instrumento no montante identificado neste Auto de Infração, ou a comparecer à Célula de Execução no prazo de 20 (vinte) dias de ciência deste, para apresentar sua defesa contra as infrações identificadas. No caso de recusa do autuado após sua assinatura, a intimação será feita na forma da legislação processual vigente.			
AUTORIDADE FISCAL			
NOME:			
MATRÍCULA:	Auditor Fiscal da Receita Estadual		
ASSINATURA/CARIMBO:	Mat.: SEFAZ-CE		
CIÊNCIA: CONTRIBUINTE/REPRESENTANTE LEGAL/PREPOSTO			
Recebi uma via deste Auto de Infração em <u>22/04/13</u>			
NOME:	CPF:		
CARGO:	ASSINATURA/CARIMBO:		
2ª VIA - CONTRIBUINTE			



Estado do Ceará
Secretaria da Fazenda
CÉLULA DE GESTÃO FISCAL SETORES ECON. - CESEC
NÚCLEO SETORIAL DE BEBIDAS

INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES DO AUTO DE INFRAÇÃO Nº 2013. IDENTIFICAÇÃO		
Firma Autuada		LTDA 06.
Co-Respon-sáveis	Nº C.P.F.	NOME E ENDEREÇO
		FRANCISCO
		Rua . , – Jardim América – Fortaleza – CE – CEP
		ANA
		Rua . – Apto. – Meireles – Fortaleza – CE – CEP

II – DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO			
Demonstrativo do Crédito tributário, resultante da autuação, para efeito de cálculo dos índices de atualização monetária.			
Mês / Ano	ICMS R\$	MULTA R\$	TOTAL R\$
01 A 12/2012	0,00	137.029,50	137.029,50
Valor Global da Autuação	0,00	137.029,50	137.029,50

III – DOCUMENTOS ANEXADOS	
Recebemos, nesta data, cópia da Informação Complementar e os documentos abaixo relacionados que serviram de base à lavratura do Auto de Infração indicado no item I, consoante dispõe o Art. 828, § único do Dec. 24.569 de 31.07.97.	
TIPO DE DOCUMENTO	FOLHAS
Cópia do Mandado de Ação Fiscal nº 2013.	01
Termo de Início de Fiscalização nº 2013.	01
Cópia da consulta do SPED 2012 totalizada por CFOP	01
Planilha com as Notas Fiscais Eletrônicas Destinadas à empresa	11
Planilha de Fiscalização do ICMS	06
Cópia do Termo de Conclusão de Fiscalização nº 2013.	01
Local e Data	Ass. Titular da Empresa ou Responsável Legal

IV – OUTRAS INFORMAÇÕES

Em cumprimento ao Mandado de Ação Fiscal nº 2013, expedido em 5 de fevereiro de 2013, intimamos a empresa, acima qualificada, através do Termo de Início de Fiscalização nº 2013, devidamente cientificado em 20/02/2013, a apresentar os arquivos e documentos contábeis e fiscais relacionados no referido Termo;

Nos trabalhos de Auditoria realizamos as consultas nos Sistemas da SEFAZ - Cometa e nos arquivos de notas fiscais eletrônicas destinadas ao contribuinte (cópias em anexo) bem como na documentação apresentada pelo contribuinte, onde detectamos **entradas interestaduais** de mercadorias para comercialização durante o ano de 2012 no montante total de R\$4.760.803,47 (quatro milhões, setecentos e sessenta mil, oitocentos e três reais e quarenta e sete centavos), sendo que no SPED (anexa) informada, o total de entradas interestaduais foi de R\$4.416.522,13 (quatro milhões, quatrocentos e dezesseis mil, quinhentos e vinte dois reais e treze centavos).

No confronto entre as compras realizadas (entradas) mais estoque inicial e as vendas efetuadas (saídas) mais o estoque final, no período de 01/01/2012 a 31/10/2012, constatamos que ocorreu entradas de mercadorias em montante superior às saídas, ficando assim caracterizada a **OMISSÃO DE RECEITAS no montante total de R\$ 2.213.203,21** (dois milhões duzentos e treze mil, duzentos e três reais e vinte e um centavos) sendo R\$ 842.908,20 (oitocentos e quarenta e dois mil, novecentos e oito reais e vinte centavos) referente mercadorias tributadas e **R\$ 1.370.295,01 (um milhão trezentos e setenta mil, duzentos e noventa e cinco reais e um centavo)** relativo a mercadorias sujeitas regime de tributação por Substituição Tributária; infração esta apurada conforme o disposto no Art. 92, § 8º, Inciso III, da Lei 12.670/96, combinando com o inciso I, Art. 169 do Decreto 24.569/97 abaixo transcritos:

“Art. 92. O movimento real tributável, realizado pelo estabelecimento em determinado período, poderá ser apurado através de levantamento fiscal e contábil, em que serão considerados o valor de entradas e saídas de mercadorias, o dos estoques inicial e final, as despesas, outros gastos, outras receitas e lucros do estabelecimento, inclusive levantamento unitário com identificação das mercadorias e outros elementos informativos.

§ 8º *Caracteriza-se omissão de receita a ocorrência dos seguintes fatos:*

[...]

III - diferença apurada pelo cotejo entre as saídas registradas e o valor das saídas efetivamente praticadas ou através do confronto entre os registros contábil e fiscal;

Combinado com:

Art. 169. Os estabelecimentos, excetuados os de produtores agropecuários, emitirão Nota Fiscal, modelo 1 ou 1-A, Anexos VII e VIII;

I - sempre que promoverem a saída ou entrada de mercadoria ou bem;

O levantamento das omissões acima descritas encontra-se detalhado na "DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO COM MERCADORIAS - DRM", anexo à presente informação complementar, passando a fazer parte integrante da mesma.

Com a infração descrita, sugerimos a aplicação da penalidade disposta no artigo 126 da Lei nº 12.670/96, senão vejamos:

Seção III Das penalidades

Art.126. As infrações decorrentes de operações com mercadoria ou prestações de serviços tributados pelo regime de substituição tributária cujo imposto já tenha sido recolhido, bem como as amparadas por não-incidência ou contempladas com isenção incondicionada, ficam sujeitas à multa de 10% (dez por cento) sobre o valor da operação ou prestação.

Como consequência teremos:

Base de Cálculo	R\$ 1.370.295,01
MULTA (10%)	R\$ 137.029,50
TOTAL DO CT	R\$ 137.029,50

Diante do exposto e considerando que o contribuinte omitiu saídas durante o período de 01/2012 A 12/2012, lavramos o presente Auto de Infração que, pelos seus

fundamentos legais, deve ser considerado procedente e que o atuado venha a recolher o que é devido ao erário.

É a informação.

Fortaleza, 22 de abril de 2013.

Matrícula	Assinante		
497.	A	A	DOC
038.	F	C	N. M.
103.	R	C. N'	R'

ANEXO B

SEFAZ-CE
000469L6Sistema Divida Ativa Estadual
Consulta de Co-Responsaveis06/06/13
15:05:53

CPF : 410.
 Nome/Razao Social : F. F. M.
 Cod.Lograd ...: Logradouro .: RUA : 1490
 Numero: Complemento :
 Bairro.....: ALDEOTA CEP : UF : 23 - CE
 Municipio: FORTALEZA Distrito ...:
 Telefone:
 Identidade....: 91002269019 SSP CE

----- Inscricoes -----			
2004.	-9	DE COURO LTD 02.832.200	AJUIZADO
2004.	-8	DE COURO LTD 02.832.200	INSCRITO NA I
2004.	-5	DE COURO LTD 02.832.200	AJUIZADO
2013.	-3	DE COURO LTD 02.832.200	INSCRITO NA I
2013.	-1	DE COURO LTD 02.832.200	INSCRITO NA I

SEFAZ-CE
000469L6Sistema Divida Ativa Estadual
Consulta de Saldo Devedor Total - Valores em Real06/06/13
15:06:39

CPF : 410. CGC : 02.
 Nome/Razao Social: F. F. M.

Inscricao	Saldo Devedor	Fase Atual	
2004.	-9	8.312,24	AJUIZADO Resto de Parcel.
2004.	-8	6.810,25	INSCRITO NA DIVIDA ATIVA ICMS - Mensal
2004.	-5	13.828,27	AJUIZADO Resto de Parcel.
2013.	-3	63.690,38	INSCRITO NA DIVIDA ATIVA A.I - 2004.
2013.	-1	11.575,17	INSCRITO NA DIVIDA ATIVA A.I - 2004.

Saldo Devedor Total.....: 104.216,31